

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**VALDIR REMPEL**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NO PROCESSO  
DE GESTÃO DAS EMPRESAS**

**CURITIBA - 2013**

**VALDIR REMPEL**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NO PROCESSO  
DE GESTÃO DAS EMPRESAS**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Controladoria.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dra. Ilse Maria Beuren

**CURITIBA-2013**

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, fonte maior de energia, que me concedeu fé, luz e paz para prosseguir o meu caminho e me concede pequenas vitórias a cada dia, que me estimulam a prosseguir rumo as grandes conquistas.

Aos mestres, que forneceram os ensinamentos para dar continuidade ao aprendizado, em especial à Professora orientadora, Dra. Ilse Maria Beuren.

Ao Departamento de Contabilidade de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, pela oportunidade de realizar o Curso.

Aos meus familiares, que me compreenderam e me deram o motivo para sempre seguir em frente em meus objetivos.

E aos colegas de classe, que compartilharam experiências e auxiliaram na busca do aprendizado.

Devo a todos meus sinceros agradecimentos por contribuir a concluir esta Monografia.

“Se um homem ama a honestidade e não ama o estudo, a sua falta será uma tendência para desperdiçar ou transtornar as coisas. Se um homem adora a simplicidade, mas não adora o estudo, a sua falta será puro prosseguimento na rotina. Se um homem aprecia a coragem, e não aprecia o estudo, a sua falta será turbulência ou violência. Se um homem elogia a decisão de caráter e não Elogia o estudo, a sua falta será obstinação Ou teimosa crença em si mesmo”.

Confúcio

## RESUMO

A controladoria no processo de gestão das empresas tem por objetivo identificar os pontos que necessitam ser melhorados ou alterados, para que a organização funcione da melhor forma possível, atingindo os lucros desejados e cumprindo suas metas, auxiliando da melhor forma os gestores. Neste sentido, o objetivo geral deste estudo é identificar o papel da controladoria no processo de gestão das empresas conforme proposições apresentadas na literatura. A pesquisa é caracterizada como bibliográfica, pois buscou várias fontes, em livros, periódicos e *website*, consultando os escritos de diversos autores e estudiosos do tema de controladoria. Para atingir o objetivo buscaram-se evidências sobre a atuação da controladoria, na perspectiva teórica considerando o contexto atual, o que consubstanciou a base teórica do estudo. Esta abordagem vai desde a origem da controladoria, bem como seu surgimento no Brasil, o conceito de controladoria, missão da controladoria e seu ambiente, fundamentos para implantação de controles, estrutura organizacional, relatórios básicos. Nesta monografia, também ilustrou-se a forma de atuação da controladoria num sistema empresarial, como se faria para implantar a controladoria, o que realmente um empresário necessitaria para introduzir um controle eficaz em sua organização através da controladoria. Assim, no conteúdo desta parte da pesquisa, o elemento principal abordado é o processo de gestão das empresas. Inicia-se com os principais elementos a considerar relativos a forma organizacional da empresa, e segue-se com os procedimentos necessários ao planejamento, execução e controle, com ênfase no papel da controladoria em cada uma dessas etapas do processo de gestão da empresa.

**Palavra-chave:** controladoria na gestão de empresas; atuação da controladoria e sua missão; estrutura organizacional; controladoria na execução; relatórios básicos.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Controladoria na Organização.....	17
Figura 2 - Funções básicas do <i>controller</i> .....	18
Figura 3 - Ciclo do controle.....	23
Figura 4 - Estrutura da controladoria.....	28
Figura 5 - Conceito de planejamento estratégico.....	39
Figura 6 - Ciclo operacional, econômico e financeiro.....	46

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Conceito de estratégia para a controladoria.....	25
Quadro 2 - Contabilidade gerencial e aspectos estratégicos.....	26

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>08</b>
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	08
1.2 OBJETIVOS.....	08
1.2.1 Objetivo geral.....	08
1.2.2 Objetivo Especifico.....	08
1.3 JUSTIFICATIVA.....	09
1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	09
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>10</b>
2.1 CONCEITO DE CONTROLADORIA.....	10
2.1.1 Origem da Controladoria.....	11
2.1.2 O que é Controladoria.....	13
2.1.3 Atuação da Controladoria.....	15
2.1.4 Controladoria Funções e Atribuições.....	15
2.1.5 Evolução da Controladoria e da Função do <i>Controller</i> .....	18
2.2. AMBIENTE E MISSÃO DA CONTROLADORIA.....	20
2.2.1 O ambiente da área de Controladoria.....	20
2.2.2 Modelo de Gestão.....	21
2.1.3 Ciclo do Controle.....	23
2.3 CONTROLADORIA ESTRATÉGICA.....	23
2.3.1 Conceito de Estratégia e as Implicações para a Controladoria.....	24
2.3.2 Contabilidade Gerencial e Aspectos Estratégicos.....	25
2.3.3 Metas Estratégicas de uma Unidade de Negócio.....	26
2.4 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA.....	27
2.4.1 A Controladoria nas Pequenas e Médias Empresas.....	29
2.4.2 O Sistema de Informação Contábil.....	30
2.4.3 Os Sistemas Integrados de Gestão (ERP).....	31
2.4.4 O Sistema de Controles Internos.....	32
2.4.5 Análise de Custos.....	33
2.4.6 Análise Financeira.....	33
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>34</b>



<b>4. FUNDAMENTOS PARA IMPLANTAÇÃO DE UMA CONTROLADORIA...</b>	<b>36</b>
4.1 DIAGNÓSTICO SOBRE A EMPRESA.....	36
4.1.1 Estrutura Organizacional.....	36
4.1.2 Unidade de Negócios e / ou Processos Operacionais.....	36
4.1.3 Produtos e Serviços; Linhas de Produtos.....	37
4.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	37
4.2.1 Conceito de Planejamento Estratégico.....	38
4.2.2 Metodologia de Elaboração.....	39
4.2.3 Determinação da Missão Empresa.....	39
4.3 EVENTOS ECONÔMICOS DAS EMPRESAS.....	41
4.3.1 Tecnologias e Sistemas de Informações.....	41
4.3.2 Áreas a Serem Atendidas.....	42
4.4 A CONTROLADORIA NA EXECUÇÃO.....	43
4.4.1 Responsabilidade Pela gestão Operacional.....	44
4.4.2 Ciclo Operacional, Ciclo Econômico e Ciclo Financeiro.....	44
4.4.2.1 Ciclo Operacional.....	46
4.4.2.2 Ciclo Econômico.....	47
4.4.2.3 Ciclo Financeiro.....	47
4.5 ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL TRADICIONAL.....	48
4.5.1 Estruturação do Sistema Contábil Gerencial.....	48
4.5.2 Relatórios Básicos.....	48
4.5.3 Plano de Contas Fiscal e Gerencial.....	49
<b>5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>50</b>
5.1 CONCLUSÕES .....	50
5.2 RECOMENDAÇÕES .....	51
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>

## **1.INTRODUÇÃO**

A controladoria no processo de gestão das empresas vem conquistando cada vez mais espaço nas organizações, pelo grande benefício que a controladoria poderá proporcionar às empresas, por ela dispor de uma visão ampla do sistema empresarial que dará aos gestores suporte nas decisões.

A controladoria não é voltada ao como fazer, nem pode ser entendida como um método, antes deve-se analisa-la sob a ótica do ramo do conhecimento, servindo como base conceitual, e após, tela como órgão administrativo disseminadora de conhecimento, modeladora e fornecedora de informações.

A controladoria, tem teoria e conceitos necessários para a construção de sistemas de informações para suprir as necessidades dos gestores ela é responsável por vários setores, na gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial. O que se deve ter em mente em se tratando de controladoria é que ela tem a função de fornecer suporte para a tomada das melhores decisões e está pronta para dar apoio aos gestores.

### **1.1 PROBLEMA DA PESQUISA**

Considerando a importância da controladoria para as organizações e tendo em vista, os vários conceitos e atribuições atribuídos à controladoria elaborou-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como a controladoria atua na estrutura organizacional e qual sua missão e funções, conforme proposições apresentadas na literatura?

### **1.2 OBJETIVOS**

#### **1.2.1 Objetivo Geral**

Identificar o papel da controladoria no processo de gestão das empresas conforme proposições apresentadas na literatura.

#### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- a) Verificar sua forma de atuação: ambiente da controladoria, implantação da controladoria, estrutura organizacional, relatórios básicos;

- b) Propor etapas para a implementação da controladoria para o cumprimento de sua missão nas empresas.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa desta pesquisa vem do interesse de compreender e demonstrar a importância da controladoria no processo de gestão das empresas. Por ser uma disciplina que faz a diferença quando implantada para dar suporte às pequenas e até grandes empresas. Ainda, por ser a controladoria considerada uma matéria em plena expansão principalmente no Brasil.

O destaque à controladoria nas organizações decorre do grau de informações e complexidades que a controladoria dispõem. Fundamentada em várias ciências ela tem um amplo campo de atuação. Assim o profissional *controller* tem um maior valor por ele dispor de um vasto conhecimento e sendo seu trabalho de uma importância estratégica.

Por meio desta pesquisa bibliográfica, fez-se um levantamento dos principais meios de que dispõe a controladoria para fazer seu trabalho, as principais ferramentas, os setores e sua área de atuação.

### 1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho está organizado em cinco capítulos. No capítulo 1, apresenta-se o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa e a organização do trabalho.

No capítulo 2, Destacam-se: fundamentação teórica, conceito de controladoria, o que é controladoria, controladoria estratégica e estrutura da controladoria.

No capítulo 3, constam os aspectos procedimentais: a metodologia da pesquisa, isto é, como foi realizada a pesquisa, os meios utilizados, as fontes de dados, os levantamentos bibliográficos.

No capítulo 4, apresentam-se os fundamentos para implantação de uma controladoria, planejamento estratégico, controladoria na execução, determinação da missão da empresa com benefícios da controladoria, tecnologia e sistemas de informação e ciclos operacional, econômico e financeiro.

O capítulo 5 evidencia as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 CONCEITO DE CONTROLADORIA

Conhecer a origem da função de controladoria faz compreender a amplitude e importância dessa atividade nas organizações empresariais. Sobre o conceito de controladoria as empresas e os gestores, de modo geral, estavam a tempos necessitando de um órgão com uma visão mais ampla do sistema empresa para poder diagnosticar, informar os gestores, com informações mais precisas e confiáveis nas tomadas de decisões. Daí surge a controladoria, utilizando de uma técnica de várias ciências, principalmente da contabilidade para melhorar o planejamento e o controle das empresas.

Conforme estudo realizado por Ricardino (2005 apud GARCIA, 2010, p. 3):

Desde o início do século XX [...] essa função precisava ser realizada por alguém capaz de fazer das informações contábeis um instrumento de controle e apoio à decisão, um mecanismo capaz de suprir os gestores da organização com informações que levassem à continuidade do empreendimento

Essa afirmação permite a controladoria como um órgão dentro da empresa, que tem como objetivo a adoção de técnicas que fornecem informações precisas, colabora para o alcance das metas estabelecidas pela alta administração, garantindo, assim, a continuidade das operações empresariais. Permite, ainda, refletir que a controladoria se utilizará da base contábil para transformar informações em instrumentos de controle e úteis para as decisões dos diversos gestores da organização.

A pessoa que realizará essa função é o *controller*. Em função do surgimento das grandes corporações americanas, como General Motors e General Electric, no início do século XX, definiu-se o perfil do *controller* como hoje conhecemos (SILVA, 2002, p. 10 apud GARCIA, 2010, p. 1). Este autor considera mais próxima do perfil do *controller* a seguinte definição: “responsável pelo projeto, elaboração, implementação do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinadas entidade, com o atual estágio evolutivo da contabilidade”.

Segundo Padoveze (2009 apud GARCIA, 2010, p. 2), após amplo estudo sobre o conceito da controladoria, a define como unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa. Entretanto, pode-se afirmar que com a evolução da informática, especificamente com o uso dos sistemas integrados, a controladoria passa a depender não somente das informações contábeis, mas também das informações geradas pelos diversos gestores da empresa, informações essas que, pelo sistema de informática,

alimentará a contabilidade.

Assim sendo, a contabilidade, que é um instrumento de controle para a controladoria, não será suficiente: os sistemas integrados de informações também serão fundamentais para execução das atividades da controladoria. Acrescenta-se ainda que, em função desses sistemas integrados, outro elemento será fundamental para a controladoria e para a contabilidade: os sistemas de controles internos.

Segundo Garcia (2010, p. 2), é evidente o grau de dependência que a controladoria tem pelos controles internos. Considerando que a responsabilidade pelas informações contábeis das demonstrações financeiras é do profissional da área contábil, na qual até sua assinatura é exigida, e que hoje essas informações são alimentadas nos sistemas integrados informatizados por diversas pessoas da organização e não mais com documentos que chegam até as mãos do contador e *controller* para registro.

Por conseguinte, a controladoria, através da função do *controller*, é responsável pela elaboração e implementação das melhores práticas de controle, até mesmo porque ele tem interesse que tais controles sejam exercidos da melhor maneira possível, para garantir informações com integridade, que, por sua vez, alimentarão a contabilidade.

O *controller* é responsável pela elaboração e implementação de um sistema integrado de informações operacionais e financeiras para, a partir das demonstrações contábeis geradas e baseadas em uma estrutura sólida de controles internos, suprir os gestores com ferramentas de análise e controle gerencial, possibilitando o alcance das metas organizacionais estabelecidas pela alta administração.

A controladoria é uma área fundamental no ambiente de negócios, tanto sob a perspectiva do atendimento dos requisitos de uma adequada governança corporativa, quanto para o atendimento das necessidades de planejamento e controle dos negócios (GARCIA, 2010, p. 2).

### **2.1.1 Origem da Controladoria**

Para a origem da controladoria não se tem uma data exata do seu surgimento de acordo com vários estudiosos, como Mosimann e Fisch (1999) e Schmidt (2006), mas o que se sabe do seu surgimento, vem do início do século XIX e XX, com o início e implantação das grandes empresas. Ficando cada vez mais complexo administrar os empreendimentos, vem aos poucos surgindo a controladoria, dando apoio às decisões dos gestores e se aperfeiçoando até os dias atuais.

Segundo Schmidt; Santos, (2006, p. 11) a origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da revolução industrial. Quatro fatores podem ser considerados como sendo os principais influxionadores de sua origem: a) aumento em tamanho e complexidade das organizações; b) globalização física das empresas; c) crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias; d) aumento no número de fontes de capital (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

O primeiro fator, aumento em tamanho e complexidade das organizações, talvez seja um dos que tenha mais impactado o modelo de gestão das organizações do final do século XIX e início do século XX, especialmente nas atividades dos executivos financeiros (SCHMIDT; SANTOS, 2006 p. 11).

Grandes corporações de países mais desenvolvidos passaram por uma remodelação estrutural em função do novo processo industrial que adveio da substituição da produção manufaturada, com forte participação de mão-de-obra direta, com pouca complexidade organizacional, para o início de um processo industrial mecanizado, com produção em maior escala e com aumento físico das organizações (SCHMIDT; SANTOS, 2006 p. 11).

A natureza dos negócios mudou com a revolução industrial. A grande produção de ferro das indústrias norte-americanas ajudou a estabelecer as estradas de ferro e facilitou a construção de fábricas. Surgiram grandes companhias de eletricidade, água, gás, bondes e férreas. A construção de estradas de ferro, nos EUA, facilitou o desenvolvimento dos negócios e dos sistemas de distribuição das fábricas. A conjugação da produção em massa com o avanço dos sistemas de distribuição desta produção foi fundamental para o surgimento de grandes empreendimentos. As fábricas cresceram com o aumento da produtividade e da demanda de produtos, gerando o processo de uniformização da produção (SCHMIDT; SANTOS, 2006 p. 11).

Todos estes fatores aliados geraram a necessidade do desenvolvimento de novos métodos de administração e controle. Surgiu assim a necessidade da criação de mecanismos de acompanhamento da gestão dessa nova forma de empreendimento.

Um segundo fator, globalização física das empresas, percebida a partir de meados do século XX, com a criação de filiais de grandes corporações ao redor do mundo, também foi um fator de grande impacto na criação da controladoria (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

O terceiro fator assinalado, crescimento nas relações governamentais com negócios com as companhias, ficou caracterizado como a necessidade que as empresas tiveram de criar mecanismos para que o governo passasse a ter a possibilidade de fiscalizar diretamente as empresas, por meio de suas demonstrações contábeis (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

O último fator assinalado como um dos responsáveis pelo surgimento da controladoria foi o aumento do número de fontes de capital. Isso caracterizou a necessidade de empresas, especialmente a partir da quebra da Bolsa de Valores de Nova York (NYSE), em 1929, criarem mecanismos de repórter com maior qualidade para o usuário externo (SCHMIDT; SANTOS, 2006). A quebra da NYSE causou abalo na confiabilidade das demonstrações contábeis. Críticas sobre as demonstrações contábeis também tiveram origem nos meios acadêmicos (SCHMIT; SANTOS, 2006, p. 13).

### **2.1.2 O Que é Controladoria?**

A controladoria pode ser conceituada como uma disciplina que se usa de várias ciências, principalmente a contabilidade, administração, economia. Voltada ao sistema empresa, tem a função de planejar, executar e controlar todas as informações que transitam nas empresas, e faz uma análise de todas informações e transmite aos administradores.

Segundo Almeida (1999), a controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer, para uma correta compreensão do todo, deve-se cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Para Almeida (1999), a controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias à modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelo de gestão econômica, que supram as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

A controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão de resultados obtidos, mas busca induzi-las à otimização do resultado econômico (ALMEIDA, 1999). Portanto, os gestores, além de duas especialidades, devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve as gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas.

De acordo Lunkes et al., (2012), a controladoria vem buscando seu espaço no contexto nacional e internacional, e estudiosos e pesquisadores debatem e trabalham verificando um melhor meio para classificar a controladoria: uns pensam em classifica-la como uma nova ciência e outros como a uma disciplina paralela a contabilidade gerencial. Sendo que em países como Alemanha, Estados Unidos, Reino Unido, tem a controladoria como uma disciplina

estratégica e como seguimento da contabilidade gerencial, mas de forma mais evoluída. Já no Brasil, pesquisadores e estudiosos tem cada qual seu próprio conceito sobre a matéria, mas a controladoria até o momento vem sendo tratada como uma ramificação da contabilidade e paralela com a contabilidade gerencial.

Lunkes et al, (2012) investigaram a identidade da disciplina controladoria no Brasil. Pesquisaram documentos, normas e resoluções de órgãos oficiais e de representação de classe, para analisar a legitimidade cognitiva, as publicações nas principais revistas de contabilidade, congressos e seminários, disciplinas de controladoria, livros e manuais. Os resultados mostraram que a controladoria no Brasil possui organismos e normas próprias, mas necessita melhorar os níveis de organização e desenvolvimento. Observaram ainda que a legitimidade cognitiva cresceu na publicação de livros e manuais, que a disciplina de controladoria está presente na maioria dos cursos de ciências contábeis, e que apresenta oportunidades de aperfeiçoamento, principalmente no que se refere a publicações em periódicos.

A controladoria tem sido tratada no Brasil como disciplina acadêmica independente de outras, como contabilidade gerencial, contabilidade de custos, controle gerencial etc. Para tanto, há estudiosos que empenham esforços consideráveis para torna-la uma disciplina com bases conceituais próprias. Mesmo assim, há também aqueles que a consideram como sinônimo de contabilidade gerencial. As diferenças entre a controladoria e a contabilidade gerencial têm sido objeto de estudos e manifestações na literatura, nacional e internacional,

Wöompener (2006 apud LUNKES et al., 2012), analisou 20 livros de controladoria da Alemanha e de contabilidade gerencial dos Estados Unidos. Os resultados mostram que, em termos gerais, na Alemanha “Controladoria” implica numa ênfase mais estratégica do que a “Contabilidade Gerencial” norte americana.

Jones (2006 apud LUNKES et al., 2012), realizaram pesquisas de campo em empresas alemãs e britânicas e relatam que a controladoria na Alemanha demonstra uma tensão entre os fatores globais e locais em um ambiente cada vez mais internacional, se comparada a contabilidade gerencial no Reino Unido.

Ao estudar a prática das atividades de 17 *controllers* Alemães e 12 Contadores gerenciais Britânicos, Ahrens (2000 apud LUNKES et al., 2012) descobriram que nesses dois países esses profissionais construíram identidades ocupacionais comuns.

No Brasil, a própria comissão de especialistas de ensino de ciências contábeis (CEE/contábeis) diferenciou o conteúdo da disciplina de contabilidade gerencial e controladoria. Koliver (2005 apud LUNKES et al., 2012 ) fez uma análise crítica sobre os conceitos e papeis, fazendo distinção entre contabilidade gerencial e controladoria. Há aqueles que a consideram o



mesmo conteúdo em outra roupagem, ou seja vinho velho em garrafa nova.

### **2.1.3 Atuação da Controladoria**

A controladoria começou a ser implantada como um meio de auxiliar a administração das empresas já que só as fontes da contabilidade não eram mais suficientes, por conter um grau elevado de distorção em seus dados, o que caracterizava-se como insuficiente para a gestão. Com a vinda cada vez mais de empresas estrangeiras no país começou um gerenciamento mais exigente por parte do mercado e dos gestores. O que fez a controladoria ser cada vez mais exigida nas organizações.

Para Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), a controladoria tem a missão de viabilizar e otimizar a aplicação dos conceitos de gestão econômica e otimizar os resultados da empresa. A diferença entre o resultado que a empresa teria sem uma controladoria estruturada para atender aos preceitos da gestão econômica e o resultado que teria com uma controladoria estruturada num modelo de gestão econômica correspondente ao seu valor agregado.

Durante o processo de planejamento, conforme Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), ela tem o papel de otimizadora do resultado, coordenando os orçamentos das diversas áreas, buscando otimizar o resultado da empresa. Tem também um papel de fornecedora de informações econômicas, do ponto de vista interno à empresa, além de um papel de gestora de sistemas de informações para a gestão econômica da empresa. Ajuda, também, disponibilizando sistemas para simulações, conceituando modelos de decisão apropriados e simulando resultados de alternativas (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

Nesse sentido, tem uma noção do que realmente vem a ser a controladoria num empreendimento. Ela é conciliadora e interpretadora das diversas funções dos diversos órgãos, departamentos da empresa. Certamente uma empresa com a controladoria implantada e outra sem daria uma enorme diferença em resultados, desempenho da gestão da empresa.

### **2.1.4 Controladoria: Funções e Atribuições**

A controladoria tem um papel fundamental nas organizações, atuando diretamente com os gestores, auxiliando nas tomadas de decisões e coordenando o planejamento estratégico da empresa. Considerando que a controladoria serve como órgão de observação e controle, preocupa com a eficácia dos vários departamentos da empresa.

De acordo com Morante e Fauzi (2008), a controladoria foi criada no exterior e trazida

pelas multinacionais para o Brasil, É reconhecidamente um órgão de importância capital para a sobrevivência, crescimento e consolidação das empresas. Figura, geralmente, como um departamento de assessoria à alta administração nos organogramas das grandes organizações.

A controladoria precisa ser conduzida por profissional experiente, com larga vivência em finanças empresariais e habilidade no relacionamento com os responsáveis pela gestão das diversas áreas funcionais da organização. Este profissional é identificado pela designação de *controller* trata-se de um profissional que, além de processar uma considerável quantidade de informações sobre o desempenho das diversas áreas da organização, tem por incumbência a análise, diagnóstico e proposição de medidas corretivas com vistas ao cumprimento dos objetivos organizacionais (MORANTE; FAUZI, 2008, p. 2).

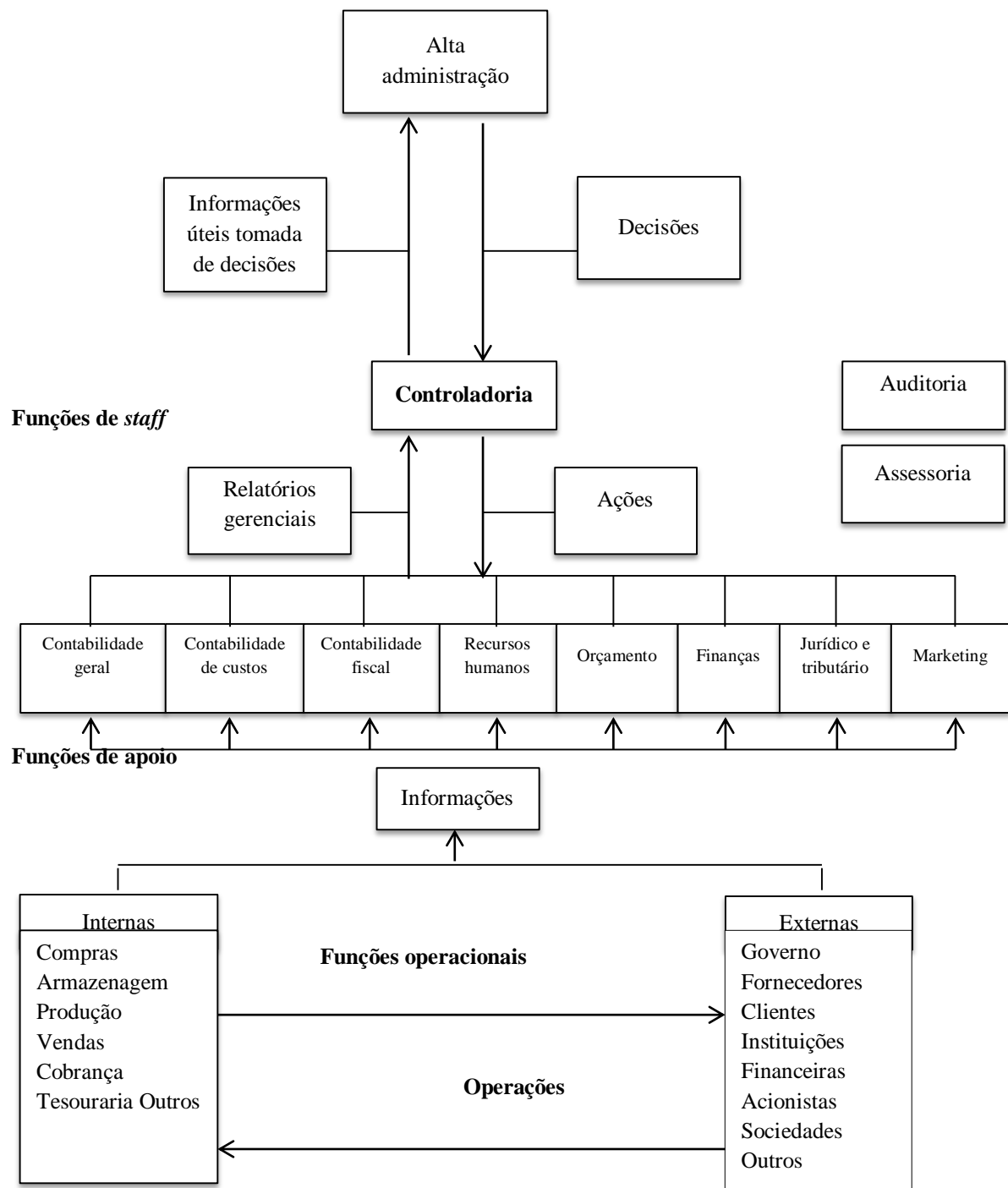
De acordo com Crepaldi (2002, p. 31), as funções e atribuições da controladoria diferem de empresa para empresa. Dependendo do porte e da estrutura organizacional, a controladoria pode ser encontrada nos mais diversos níveis da administração, assim como pode atuar de diferentes formas. Basicamente, a controladoria é exercida de duas formas. A primeira, é mais comum, semelhante à função de um “contador geral”, situa-se na estrutura organizacional como órgão de linha e subordinando-se diretamente ao diretor financeiro.

Suas atribuições são semelhantes a de um contador geral ou gerente de contabilidade, que se responsabiliza pelo conteúdo das informações geradas nos diversos setores que a ele são subordinadas. Em muitos casos, o profissional que ocupa esse cargo é um ex-contador, na maioria dos casos, continua a assinar o balanço. Neste caso, segundo Crepaldi (2002, p. 31), o *controller* seria responsável pelas seguintes áreas:

- a) contabilidade geral - escrituração, análise de contas e elaboração de relatórios;
- b) contabilidade de custos - apuração dos custos, relatórios gerenciais;
- c) contabilidade fiscal - cumprimento de obrigações tributárias e acessórias;
- d) controle patrimonial - registro e controle de patrimônio;
- e) planejamento - elaboração de orçamentos, acompanhamento da execução orçamentaria, análise de custos, análise de balanços, interpretação das tendências e perspectivas econômicas, sugestão de preços, estudos de mercado, balanços projetados, tabelas estatísticas;
- f) finanças - planejamento financeiro, administração do fluxo de caixa, tesouraria, contas a pagar, contas a receber, cobrança, cadastro, contratos;
- g) CPD - desenvolvimento e implantação de sistemas integrados, específicos, personalizados, multiusuários, implantação de redes de microcomputadores, administração dos dados e a preservação e integridade dos recursos tecnológicos;

- h) Auditoria Interna - desenvolvimento e implantação do plano de auditoria interna;
- i) O&M - desenvolvimento, implantação e aperfeiçoamento dos controles internos, sistemas de comunicação manualização de normas e procedimentos internos.

Na Figura 1 ilustram-se as possíveis funções de *staff* e as funções de apoio da controladoria em uma organização.



**Figura - Funções e atribuições do Controller**

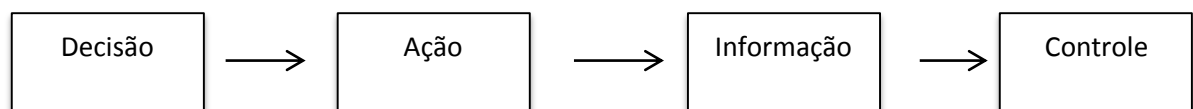
Fonte: Crepaldi (2002).

Geralmente o *controller* está em âmbito de gerência e reporta-se ao diretor financeiro.

A segunda forma de atuação do *controller*, é a mais correta, é como um órgão de *staff*, ligado diretamente a alta administração, funcionando como “filtro” das informações geradas pelos diversos setores da empresa (CREPALDI, 2002). Neste caso, sua função básica é garantir que as informações cheguem às pessoas certas no tempo certo, não sendo de sua responsabilidade a elaboração das mesmas, mas sim sua compilação, síntese e análise.

O *controller* precisa ser um profissional altamente qualificado, que definirá e controlará todo o fluxo de informações da empresa, garantindo que as informações corretas cheguem aos interessados dentro de prazos adequados e que a alta administração somente receba informações úteis à tomada de decisões.

As decisões tomadas pela alta administração provocarão ações que por sua vez gerarão mais informações. Neste contexto, a função básica do *controller* será garantir a perfeita realização do processo, conforme demonstrado na Figura 2.



**Figura 2 – Função do controle**

Fonte: Crepaldi, 2002

A função do *controller*, conforme Figura 2, se enquadra como uma função de *staff* numa determinada empresa, por este profissional estar subordinado diretamente a alta administração. Sendo ele responsável direto por fornecer as informações de forma correta em tempo hábil para a gestão tomar as decisões mais corretas. Neste sentido o *controller*, colhe as informações geradas em todos os setores da organização e as reporta aos administradores e a consequência será: decisão, ação, informação e o controle. E a controladoria se ocupa para que o processo ocorra de forma eficaz.

### **2.1.5 Evolução da Controladoria e da Função do *Controller***

A controladoria e a função do *controller*, principalmente nesta década, mais precisamente no Brasil, vem passando por uma grande evolução, sendo cada vez mais requisitada e aperfeiçoada devido a modernização, a concorrência cada vez maior de empresas internacionais. Assim a função do *controller* é mais procurada por ele ter uma visão ampla da empresa, principalmente no setor financeiro.

Segundo Garcia (2010, p. 3), é visível hoje em dia o *status* e nível hierárquico que a função de controladoria ocupa nas organizações. Além de assumir uma posição de comando das atividades contábeis e prover a alta administração com informações úteis à tomada de decisões pelos gestores, o *controller* é chamado para participar conjuntamente em decisões financeiras e no planejamento estratégico das companhias.

Seguem alguns requisitos do *controller* no atual mercado de trabalho, extraídos de jornais de grande circulação com anúncios de vagas para essa função (GARCIA, 2010):

- a) elaboração do planejamento financeiro (*budget* e *forecast*);
- b) confecção de relatórios gerenciais visando dar suporte para a tomada de decisão à diretoria;
- c) revisão e implementação de processos e controles;
- d) controle, análise e consolidação dos relatórios financeiros mensais;
- e) coordenação do planejamento estratégico, construção de cenários econômicos e análise competitiva;
- f) análise de viabilidade econômica de projetos e investimentos.

Uma das características que não aparece claramente nas ofertas da vaga de *controller* e muito menos na literatura é a capacidade de comunicação e o poder de persuasão necessário a esse profissional.

Além da capacidade de se expressar claramente à alta administração com informações úteis e que agreguem valor aos negócios da companhia, através de relatórios gerenciais objetivos e concisos, o *controller* deve possuir o poder de influenciar os demais gestores sobre as vantagens, riscos e as limitações na decisão de se implementarem controles internos, bem como a forma como esses controles devem ser executados.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008, apud GARCIA 2010, p. 4), ao listarem as funções do *controller*, citam a necessidade de desenvolvimento de pessoal da organização controladora e participação na educação de pessoal gerencial em questões relacionadas às funções de controle. Daí a necessidade não apenas de uma formação de conhecimento técnico pelo *controller*, mas sim de uma bagagem cultural vasta para lidar com os diversos gestores da organização, cada um com suas características pessoais.

Em companhias de grande porte, principalmente nas multinacionais, essa necessidade é mais acentuada, já que muitas vezes o *controller* reporta diretamente o diretor financeiro sediado na matriz no exterior, além de se relacionar com pares, os gestores estrangeiros. E nas empresas de pequeno e médio porte, o *controller* pode deparar-se com gestores que não tem a conscientização da contribuição e experiência que *controller* pode fornecer ao gerar

informações úteis, além de orienta-los sobre as melhores práticas de controle.

## 2.2 AMBIENTE E MISSÃO DA CONTROLADORIA

A missão da controladoria é dar continuidade à organização, através de planejamento e controle, mantendo a eficácia do empreendimento com técnicas de análise, mensuração e procurando sempre a otimização dos resultados.

De acordo com Almeida (1999), a gestão das atividades empresariais sob a égide do modelo GECON é conduzida sob uma perspectiva sistêmica, visto que a maximização isolada dos resultados das partes não conduz necessariamente à otimização do todo. Cabe, então, à controladoria a responsabilidade pelo cumprimento da missão, que é assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

Para que a missão possa ser cumprida a contento, objetivos claros e viáveis devem ser estabelecidos. Os objetivos da controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são: a) promoção da eficácia organizacional; b) viabilização da gestão econômica; c) promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Atingir este conjunto de objetivos significa a obtenção de resultados econômicos de acordo com as metas e condições estabelecidas, decorrentes de decisões tomadas sob a ótica de gestão econômica. Portanto, é nesse ponto de congruência, que se deve considerar a existência de uma hierarquia de objetivos maior da controladoria, que é a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações, orientadas por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos (ALMEIDA, 1999).

Sob este ponto de vista, a controladoria, ao contribuir enquanto área de responsabilidade e conjuntamente com as demais para o cumprimento da missão e continuidade da organização, terá como filosofia de atuação: a) coordenação de esforços visando à sinergia das ações; b) participação ativa do processo de planejamento; c) interação e apoio às áreas operacionais; d) indução às melhores decisões para a empresa como um todo; e) credibilidade, persuasão e motivação (ALMEIDA, 1999).

### 2.2.1 O Ambiente da Área de Controladoria

De acordo com Nascimento e Reginato (2009, p. 2), é desafiador administrar um empreendimento em um ambiente turbulento, incerto e dinâmico como o empresarial. Ciclos

de vida cada vez mais curtos de produtos, concorrência, renovação tecnológica constante, mercados globalizados, entre outros, são variáveis que requerem das ciências administrativas um permanente reexame das filosofias que sustentam suas contribuições para o desenvolvimento e pujança das organizações. Entre os focos desse contínuo reexame está a busca pelo melhor entendimento dos fatores ambientais que permitam tornar o ambiente empresarial menos complexo e mais compreensível para os seus administradores.

Neste contexto, a área de controladoria tem a função de promover a eficácia dessas decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os esperados, indicando as correções de rumos, quando necessárias, e, principalmente, suavizando para os gestores as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e de sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório (NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p.2).

A função da controladoria consiste em apoiar o processo de decisão, utilizando-se para tanto de um sistema de informações que possibilite e facilite o controle operacional, por meio de monitoramento das atividades da empresa. A controladoria pode ter funções diversas, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta a administração (NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p. 2).

No tocante à filosofia, é possível entendê-la como a forma segundo a qual a alta administração concebe os níveis de controles operacionais que a empresa deve adotar, bem como o formato das informações providas aos usuários e, em última análise, quais os sistemas de informações e as tecnologias que devem ser disponibilizados para este fim. Posto isto, entenda-se que esta filosofia reflete as características do modelo de gestão da empresa (NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p. 2).

### **2.2.2 Modelo de Gestão**

O *controller* que pretende dar suporte ao processo de gestão tem que estar a par das metas e objetivos da empresa e sua missão. O *controller* tem que ter todas as informações do negócio e a dos proprietários, para poder analisar a melhor forma de adaptar a controladoria e otimizar os resultados da empresa. A implantação da controladoria varia de empresa para empresa, conforme seu tamanho e complexidade. O modelo de gestão é diferenciado de acordo com cada tipo de empreendimento, logo a controladoria irá atuar de diferentes formas.

Segundo Santos, (2005, p. 19), entende-se que o modelo pode ter duas concepções: em

primeiro lugar, é uma representação simplificada da realidade ou de aspectos da realidade, como objetos, sistemas ou eventos reais. Em segundo, representa um ideal, um padrão a ser seguido, um exemplo a ser imitado em ações, procedimentos, maneiras, etc.

Conceitua-se como modelo de gestão empresarial um conjunto de princípios, normas, práticas, ideias, valores e crenças permanentes, estabelecidos para a gestão de uma entidade pelos seus donos. O modelo de gestão empresarial tem por finalidade principal a potencialização deles (SANTOS, 2005, p. 19).

O modelo de gestão para uma empresa é como a constituição federal para um país, por nele estarem estabelecido os princípios e regras básicos que regerão todas as atividades da empresa. Este ponto esclarece o caráter de permanentes e não eternos os princípios estabelecidos no modelo de gestão, pois eles poderão ser alterados ao longo do tempo, dependendo das mudanças das crenças e valores dos proprietários em sua interação sociocultural com o ambiente externo e interno (SANTOS, 2005, p. 19).

Assim, numa organização ideal, o modelo de gestão refletirá as ideias, crenças e valores dos proprietários, as quais estarão disseminadas por toda a organização, sendo, pois, plenamente aceitas por todos os gestores, os quais buscarão nesse modelo de gestão as orientações para suas decisões (SANTOS, 2005, p. 20).

Como relata Pestana, Perez Junior e Franco (1997, p. 14), a filosofia de cada empresa é definida em função das crenças e dos valores individuais de seus sócios e administradores. Um empresário que acredita que deve conduzir seus negócios com base nas crenças indicadas estabeleceu uma filosofia para a empresa, contemplando provavelmente pagamentos de salários mais justos a seus funcionários, treinamento constante, estrita obediência às leis fiscais, tributárias, eleitorais e outras relacionadas a seu ramo de atividades, intenção de produzir sem agredir o meio ambiente, e assim por diante. A missão é a razão da existência da empresa, definir a missão é definir o que ela propõe a fazer.

De acordo com Padoveze (2012), o modelo de gestão e o processo de gestão, para desenvolver a visão geral da empresa e a organização do planejamento estratégico componentes do subsistema institucional da empresa, devem observar e desenvolver os seguintes aspectos:

- a) Declaração de valores - um conjunto de crenças e princípios que guiam as ações e atividades da empresa;
- b) Declaração de visão - uma ou duas frases que anunciam aonde a empresa quer chegar ou traçar um quadro amplo do futuro que se deseja para ela;
- c) Declaração de missão - uma declaração de propósito da empresa, definindo o que

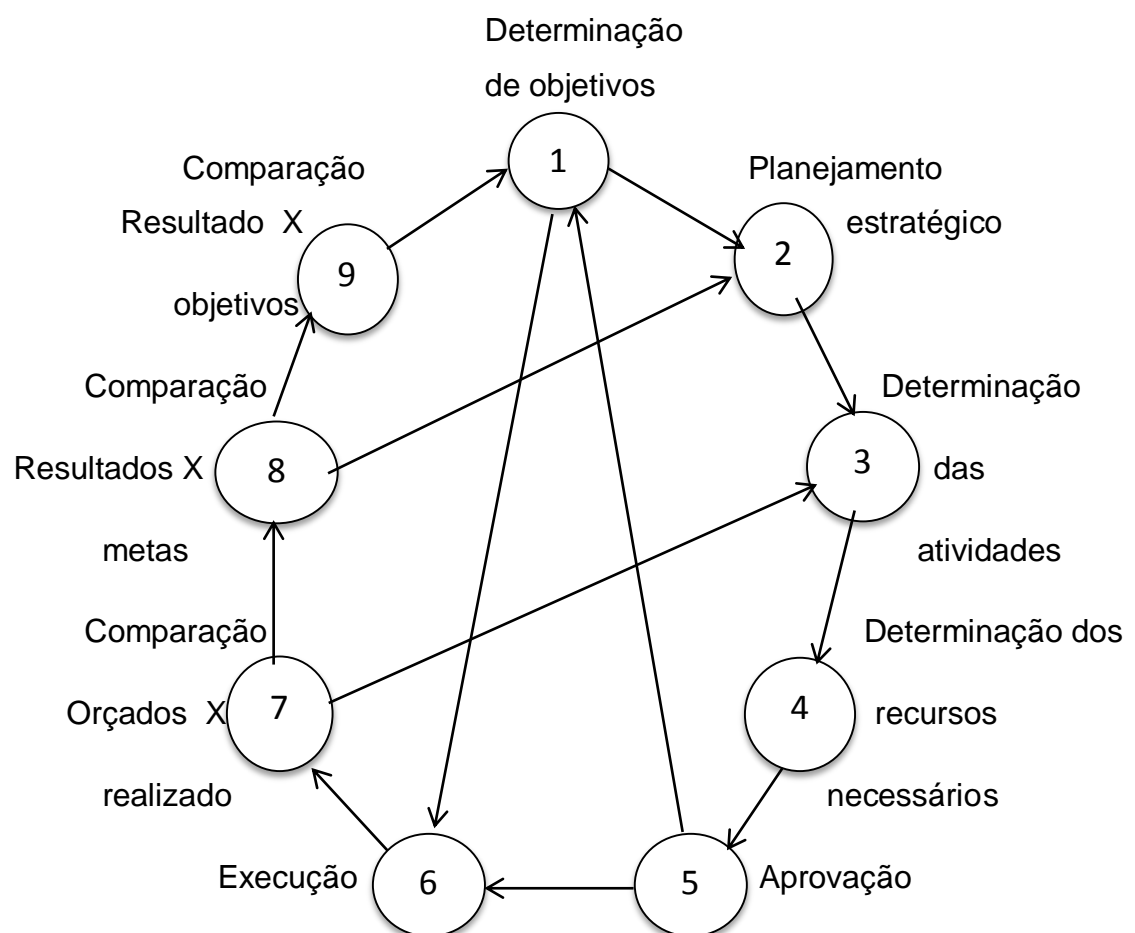


ela faz e o que não faz;

- d) Metas e objetivos - uma lista com todas as principais metas que foram definidas para a empresa, juntamente com os objetivos que precisa alcançar para cumpri-las (PADOVEZE, 2012, p. 25).

### 2.2.3 Ciclo do Controle

O processo “decisão → ação → informação → controle” pode ser identificado no ciclo do controle, conforme demonstrado na Figura 3



**Figura 3 – Ciclo do Controle**

Fonte: Crepaldi (2002).

## 2.3 CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

As empresas, na intenção de se manter no mercado e obter uma parcela maior de lucro, se utilizam cada vez mais da controladoria estratégica, encarregada de planejar e direcionar à

melhor forma de chegar ao objetivo desejado pelos gestores. E sem a controladoria ficaria difícil atingir tais benefícios já que ela dispõe de meios específicos que só o *controller* tem condições de implantar.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2011 p. 19), citam que autores e consultores de empresas consagrados mundialmente, como Igor Ansoff, Michel Porter, Henry Mintzberg, entre outros, há décadas divulgam o conceito da estratégia como instrumento para obtenção da vantagem competitiva sustentada pelas organizações e mesmo entre as nações.

Nas variadas ópticas, a definição mais comum de estratégia é de que se trata de um conjunto deliberado de ações orientadas para desenvolver e manter as vantagens competitivas. E competitividade é a capacidade de a empresa formular, implementar e divulgar estratégias concorrenciais que lhe permitam manter ou ampliar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011, p. 19).

Nessas circunstâncias, pensar em controladoria estratégica significa, em primeiro lugar, a necessidade de planejar estrategicamente, o que exige do *controller* a pose das informações e alta dose de sensibilidade para a correta identificação das ameaças e oportunidades que surge todo momento no ambiente empresarial.

Implica, ainda, que o controle estratégico deve representar uma filosofia de gestão que procura contemplar todas as estratégias de longo prazo, levando em consideração tudo o que for vital para a sobrevivência e o aumento da capacidade competitiva (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011 p. 20). Para Martins (apud OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011, p. 20):

Um compromisso muito forte na Contabilidade Estratégica diz respeito com o longo prazo, à obrigação de começar a introduzir indicadores, procurar identificar quais são, implantar acompanhamento para verificar as aderências da empresa com relação ao seu plano estratégico e uma ampliação muito forte para que passem a agregar informações, além das monetárias, físicas, de produtividade, de qualidade, amplamente subjetivas.

Nesse contexto, a controladoria tem que se preocupar com os clientes, fornecedores, empregados, acionistas, sociedade em geral e, mais uma coisa importante, com os concorrentes. Como já ressaltado, a controladoria existe nas empresas principalmente para facilitar aos administradores o desenvolvimento e a implantação da estratégia empresarial.

### **2.3.1 Conceito de Estratégia e as Implicações para a Controladoria**

A estratégia foi conceituada por diversos autores como o processo pelo qual os gestores das organizações, usando uma projeção de três a cinco anos, avaliam as oportunidades

ambientais externas, assim como a capacidade e os recursos internos a fim de se decidirem sobre metas e sobre um conjunto de planos de ação para realizar metas (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

Por esse prisma, o moderno gerenciamento das corporações deve constituir-se de um processo cíclico contínuo de: a) formular estratégias; b) comunicar essas estratégias por toda organização; c) desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias; e d) desenvolver e implementar controles para aprimorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas ( OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

A controladoria é vital para o planejamento a longo prazo de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas. Fatores como a atual competitividade do mundo dos negócios, a globalização da economia, a abertura das fronteiras comerciais, a crescente preocupação com a ecologia e os aspectos sociais, entre outros, exigem um gerenciamento cada vez mais eficiente e eficaz das entidades.

Para poder contribuir com o sucesso nessa missão, a controladoria deve exercer um papel preponderante, apoiando e fornecendo subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle das atividades operacionais, comerciais, financeiras, administrativas, tributárias etc., por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

Um esquema hierárquico para as diversas atividades de planejamento e controle realizadas pelas organizações pode ser citado conforme Quadro 1

**Quadro 1 – Conceito de estratégia**

Planejamento estratégico	Processo de decidir objetivos da organização, mudanças nesses objetivos, Recursos para atingir tais objetivos e políticas a governar a aquisição e disposição destes recursos.
Controle gerencial	Processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos são obtidos usados eficaz e eficientemente, na consecução dos objetivos da organização.
Controle operacional	Processo de assegurar que tarefas específicas sejam levadas a cabo de modo eficaz e eficiente.

Fonte: Oliveira, Perez Junior e Silva (2011).

### **2.3.2 Contabilidade Gerencial e Aspectos Estratégicos**

Um dos primeiros autores a escreverem sobre a contabilidade gerencial foi R. N. Anthony (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011). O pioneiro da contabilidade gerencial apresentou a melhor diferenciação entre o que é estratégico, o que recai no nível tático e o que vem a ser nível operacional, conforme pode ser observado no Quadro 2.

**Quadro 2 – Contabilidade gerencial e aspectos estratégicos**

Nível estratégico	As decisões estratégicas são tomadas e formuladas para um período usualmente longo. Vem a ser o processo de decidir sobre: a) os objetivos da organização; b) alterações desses objetivos; c) os recursos necessários para alcançá-los; d) as políticas que governam sua aquisição e utilização.
Nível tático	Controle gerencial, que é “o processo pelo qual os gerentes se asseguram de que os recursos são obtidos e utilizados eficazmente para o cumprimento dos objetivos da organização”.
Nível operacional	Nota-se que é o controle operacional, ou seja, “o processo que visa assegurar que tarefas específicas sejam executadas eficiente e eficazmente”.

Fonte: Oliveira, Perez Junior e Silva (2011).

Usualmente, os sistemas de informações contábeis e gerenciais são delineados e implantados tendo em vista atender aos níveis operacional e tático. É difícil para tais sistemas incluir o estratégico, pois os resultados e objetivos a serem alcançados, e que fazem parte do planejamento estratégico, não são facilmente mensuráveis em unidades monetárias, pelo menos de forma mais detalhada, expressando-se melhor em unidades físicas e qualitativas (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011, p. 22).

O planejamento estratégico é formado, em seu alto nível, por metas mais qualitativas do que financeiras. Dessa maneira, os contadores tem tido dificuldades em montar, no sistema de informação, cadastros capazes de indicar o grau de desvio entre as metas previstas e o que foi realizado em nível estratégico (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011, p. 22).

Beuren (1998, p. 46) exemplifica da seguinte maneira o tipo de integração que deve existir no papel da controladoria e a estratégica da empresa:

Se o tipo de estratégia que orienta a organização está voltado à liderança em custos, então a ênfase maior deve estar centrada no controle de custos, a fim de conseguir uma expansão de vendas praticando preços inferiores aos de seus concorrentes. Por outro lado, se a estratégia estiver centrada, por exemplo, na diferenciação de seus produtos ou serviços, certamente o controle de custos não é tão relevante, mas outros fatores devem ser perseguidos para obtenção de vantagem competitiva, tais como: qualidade, tecnologia, inovação etc. Portanto, o tipo de estratégia que orientara a organização é determinante do escopo para alcançá-la.

Observa-se que se a meta estratégica é custos, produtos ou serviços, a gestão tem que optar por um desses serviço que ela classifica como mais importante, sendo que a meta estratégica é essencial para uma organização, vai direcionar melhor o empreendimento rumo a seus objetivos que é gerar lucros. E a controladoria deve implantar supervisionar as estratégias na empresa, classificar qual meta se enquadra melhor para o segmento da empresa, a mais importante para o momento. Dependendo da estratégia faz todo o diferencial no negócio, podendo assim levar vantagem frente os concorrentes.

### **2.3.3 Metas estratégicas de uma unidade de negócios**

Inicialmente, destacam-se dois aspectos nas estratégias de uma unidade de negócios

(OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR, SILVA, 2011): a) suas metas estratégicas; e b) a forma escolhida pela unidade de negócios para competir em seu segmento para realizar tais metas, ou seja, a vantagem competitiva da unidade de negócios.

Objetivos Estratégicos representam tudo que é vital para uma organização ou unidades de negócios para manter sua capacidade competitiva e incrementar suas vantagens em relação aos concorrentes atuais ou futuros (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

A controladoria, nesta perspectiva, deve se ocupar da orientação das metas estratégicas da empresas, no sentido de fornecer dados que melhor possam conduzir nas vantagens competitivas da empresa, bem como a forma mais adequada da meta estratégia a ser implantada na organização.

## 2.4 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA

De acordo com Padoveze (2012, p. 37), a controladoria basicamente é responsável pelo sistema de informação contábil gerencial da empresa e sua função é assegurar o resultado da companhia. Para tanto, ela deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento.

Ela não pode se furtar das suas funções de execução das tarefas regulamentares. Assim, além das funções gerenciais, deve assumir as funções regulatórias, normalmente vinculadas aos aspectos contábeis societários e de legislação fiscal. Além disso, a sua estruturação, segundo Padoveze (2012), deve estar ligada aos sistemas de informações à gestão. Para o autor, pode-se, primariamente, estruturar a controladoria em duas áreas:

- a) área contábil e fiscal - que é responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventários etc.;
- b) área de planejamento e controle - que incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos, e a contabilidade por responsabilidade. Na controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo que se denomina de acompanhamento do negócio. Esse setor é responsável pelos dados estatísticos para análise de mercado, análise ambiental, análise conjuntural e projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos etc.

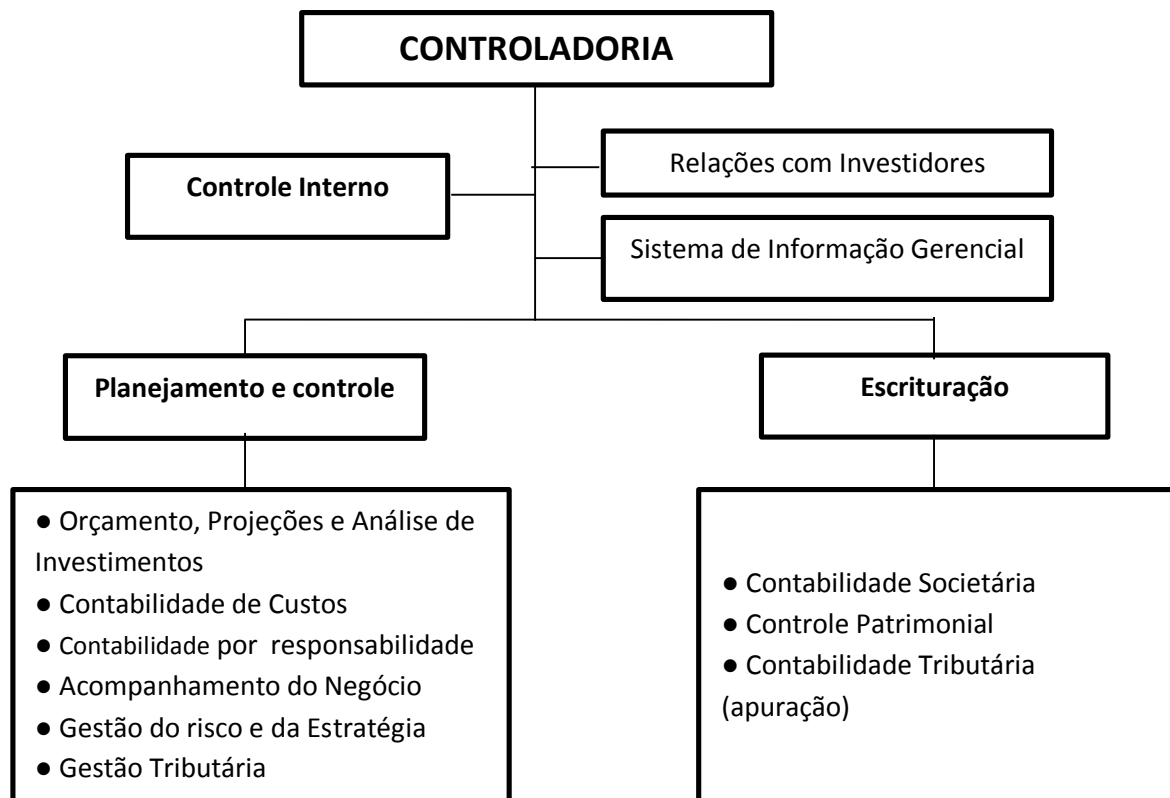
Como complemento da participação no planejamento estratégico, a controladoria deve estruturar outros dois sistemas de informação para esta etapa do processo de gestão: um sistema

que permita antecipar as oportunidades e ameaças do ambiente externo, hoje caracterizado como gerenciamento do risco corporativo (*Enterprise Risk Management - ERM*) e um sistema de acompanhamento, por meio de indicadores, das metas delineadas no planejamento estratégico, consolidado sob o conceito de *Balanced Scorecard*.

A questão tributária, em razão da enorme e crescente complexidade em nosso país, requer muito mais que uma pura contabilidade tributária. Além da apuração dos tributos e o monitoramento das relações com as autoridades tributárias, impõem-se também um modelo de gestão antecipatório, objetivando a otimização da carga tributária, de gestão e planejamento tributário. Assim, aloca-se área contábil e fiscal a apuração tributária, e na área de planejamento e controle, a gestão tributária (PADOVEZE, 2012).

A atividade de relações com investidores, dentro do conceito de governança corporativa, não é uma função específica do *controller*, mesmo que algumas empresas atribuam a ele também essa função. Cabe à controladoria a estruturação do sistema de informação para o atendimento da atividade de relacionamento com os investidores.

Na estrutura apresentada na Figura 4 demonstra-se uma síntese de uma possível estrutura da controladoria em uma empresa



**Figura 4 – Estrutura da controladoria**

Fonte: Padoveze (2012).

De acordo com Padoveze (2012, p. 38), coloca o Sistema de Informação Gerencial como responsabilidade direta do *controller*. Objetivando um sistema de informação integrado, a administração do Sistema de Informação Gerencial deve ter o monitoramento permanente do *controller* para alcançar essa integração. Partindo dos dados, em sua maior parte coletados pela área de escrituração da controladoria, é importante que não exista a duplicação das informações existentes a serem utilizadas pela área de planejamento e controle.

#### **2.4.1 A controladoria nas pequenas e médias empresas**

Segundo Garcia (2011), é possível a atuação de uma controladoria em empresas de pequeno e médio porte? Sim. Não é só possível como necessário e até mesmo, em algumas dessas empresas, suas funções serem ampliadas com atividades de responsabilidade do tesoureiro ou gerente financeiro. Em empresas de grande porte, é observável, além do cargo de *controller*, a existência do cargo de tesoureiro ou gerente financeiro, esse responsável pelos controles financeiros e elaboração do fluxo de caixa, além de decisões de pagamentos, investimentos e de captação de recursos (GARCIA, 2011, p. 4).

Entretanto, as empresas de pequeno e médio porte não têm condições estruturais de manter essas duas ocupações desassociadas e, muitas vezes, são unificadas na pessoa que detém o comando da área contábil, denominada de *controller*. A este profissional também são adicionadas tarefas de um gestor de finanças. Então, deverá elaborar o fluxo de caixa diário; apontar para a alta administração as decisões a serem tomadas quanto aos excedentes ou à falta de recursos em caixa, e até mesmo manter relações com instituições bancárias.

Entende-se que o mais recomendável e saudável para os controles da companhia é a segregação dessas duas funções. Mas na impossibilidade de mantê-las segregadas devido as condições econômicas e estruturais da companhia, é preferível delegar ao *controller* as atividades financeiras. Uma das principais funções do *controller* para as pequenas e médias empresas é a análise dos custos e o auxílio para a formação do preço de venda dos produtos.

Geralmente, os preços de vendas são estabelecidos pela área comercial, com base no mercado, na concorrência, na lei da oferta e da procura. Mas entende-se de fundamental importância a participação do profissional *controller* no auxílio à formação do preço de venda dos produtos e serviços. Isso porque ele tem todas as condições e conhecimentos de como reunir as informações dos recursos utilizados em um processo produtivo, sejam eles direta ou indiretamente ligados ao processo produtivo e, com isso, conhecer os custos dos produtos ou

serviços oferecidos pela organização e, assim estabelecer o preço de venda.

Portanto, o controle de caixa é um instrumento de controle utilizado na controladoria que pode e deve ser aplicado na administração de pequenas e médias empresas. A administração do caixa é uma forma simples, básica de ter o controle das contas, entradas e saídas, que muitos deixam de usa-las.

Garcia (2010, p. 4) salienta que as cinco ferramentas básicas mais utilizadas em um ambiente de controladoria, seja em empresas de pequeno, médio ou grande porte, são: a) Sistema de informação contábil; b) Sistemas integrados de gestão; c) Sistemas de controles internos; d) Instrumentos de análise de custos; e) Instrumentos de análises financeiras.

#### **2.4.2 O Sistema de Informação Contábil**

O sistema contábil é largamente utilizado na controladoria para manter constantemente o registro de todo o movimento financeiro da empresa, sendo assim, a base dos trabalhos de controladoria. A contabilidade tem seu objetivo no planejamento e controle das organizações. Garcia (2010, p. 11) destaca que a contabilidade é a base conceitual para as aplicações de técnicas de análise e geração de informações para o processo de tomada de decisões.

Para Crepaldi (2002, p. 18), a contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da contabilidade torna-se ainda mais importante nas complexas economias modernas.

A controladoria implica na utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude. Sendo assim, o conhecimento contábil é a primeira das ferramentas de controladoria que se aborda. Na forma mais simples de conceituação, pode-se definir a contabilidade em apenas duas palavras: controle patrimonial. E seu resultado final são as demonstrações contábeis.

A contabilidade é uma ciência que, através de um conjunto de técnicas, visa identificar os acontecimentos ocorridos no patrimônio de uma entidade. De acordo com Crepaldi (2002), para identificar os acontecimentos econômicos ocorridos na entidade, tem-se quatro principais etapas do processo contábil:

- a) registra todas as transações ou eventos econômicos do dia, apresentando-as em um livro denominado diário;
- b) agrupa as transações por ordem de contas, apresentando-as em um livro denominado razão;
- c) sumariza as principais contas nos diversos demonstrativos contábeis, como o



- balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício; e
- d) interpreta ou analisa o conjunto desses demonstrativos.

Adotando essas quatro etapas do processo contábil, além do controle patrimonial, a contabilidade fornece subsídios, permitindo analisar e avaliar o desempenho dos negócios conduzido por diversos gestores de uma organização.

A contabilidade, com a mensuração econômica (através do sistema de informação contábil), é o único sistema de informação que consegue mostrar a empresa como um todo, pois é a única que atribui valor a tudo. Essa quantificação é o que permite o processo de gestão global de um empreendimento (PADOVEZE, 2009).

Sendo a ciência contábil a única especializada em avaliar economicamente a empresa e seus resultados, todas as ações acabam por convergir para o sistema de informação contábil, que é, essencialmente, um sistema de avaliação da gestão econômica de um empreendimento (GARCIA, 2010).

#### **2.4.3 Os Sistemas Integrados de Gestão (ERP)**

Segundo Garcia (2010), a gestão das informações é a função mais solicitada nas atividades da controladoria. Para obter tais informações de maneira segura e mais rápida possível, o uso dos sistemas integrados de gestão (*Enterprise Resource Planning* - ERP) é fundamental para o êxito nesta tarefa.

A contabilidade, como um sistema de informação, por si só não será suficiente como instrumento de controle para a controladoria. Nesse caso, os sistemas integrados de informações serão fundamentais para execução das atividades da controladoria.

Isso porque a controladoria, para atingir seus propósitos, passa a depender não somente das informações contábeis, mas também das informações geradas pelos diversos gestores da empresa, informações essas que, pelo uso dos sistemas de informática, alimentarão a contabilidade (GARCIA, 2010).

A contabilidade, passa a depender também dos sistemas de ERP. Pois são os diversos. Se ainda não é suficiente para provar a dependência da controladoria de sistemas integrados, então veja-se: imagine a estrutura organizacional de uma empresa dividida em setores e departamentos. Na execução de suas rotinas operacionais diárias, as implicações contábeis geradas em cada setor ou departamento da empresa serão muitas (GARCIA, 2010).

#### 2.4.4 O Sistema de Controles Internos

O controle interno tem uma importante função na tomada de decisões, podendo através do controle, conferir, analisar e comparar dados que serão úteis aos gestores e direcionará a tomada de decisões. O objetivo do controle interno é produzir informações sobre o desempenho das atividades empresariais, e manter controle do patrimônio, corrigindo eventuais erros ou fraudes, dando mais confiabilidade e segurança às informações gerenciais.

Conforme Nascimento e Reginato (2007, p. 102), “a controladoria alimenta todo o processo de gestão da organização, subsidiando os gestores com informações seguras e consistentes com vistas à eficaz tomada de decisões e essas informações têm como base o sistema de controles internos.”

Essa afirmação demonstra total dependência da controladoria do sistema de controles internos da organização. Ele é a base que garantirá a integridade, a confiabilidade e a tempestividade das informações acumuladas pela controladoria, que apoiarão os gestores no processo de gestão e de tomada de decisões.

No Brasil, a definição de sistema de controle interno pode ser encontrada na Resolução de Conselho Federal de Contabilidade nº 820, de 17 de dezembro de 1997, o qual aprova a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T-11 – Normas de Auditoria Independentes das Demonstrações Contábeis.

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano da organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficiência operacional (CRC, SP, 1998, p. 228, apud NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p. 107).

Pode-se resumir o conceito de controle interno da seguinte maneira: o controle interno promove a prática de que as políticas da companhia sejam atendidas com eficiência nas operações, assegurando que as informações enviadas para a contabilidade sejam registradas de forma exata e completa, garantindo assim a existência dos bens, direitos e obrigações (os ativos e passivos) da companhia (GARCIA, 2010).

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Essa comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira. Seu primeiro objeto de estudo

foram os controles internos. Em 1992, publicaram o trabalho *Internal Control: Integrated Framework* (Controles Internos: Um Modelo Integrado). Essa publicação tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

Posteriormente, a comissão transformou-se em comitê, que passou a ser conhecido como Comitê das Organizações Patrocinadoras (*The Committee of Sponsoring Organizations - COSO*). O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

#### **2.4.5 Análise de Custos**

O termo custos é empregado de maneira ampla no mundo dos negócios. O conceito clássico conhecido no cenário acadêmico é o de Martins (2003), que caracteriza custo como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Em decorrência do distanciamento entre administrador e ativos e pessoas administradas, devido a expansão das empresas, a contabilidade de custos passou a ser considerada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da função de controladoria.

Sendo assim, a contabilidade de custos, que a princípio surgiu para fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou a prestar duas informações riquíssimas elaboradas pela controladoria: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e tomada de decisões pela alta administração de uma organização (GARCIA, 2010).

#### **2.4.6 Análise Financeira**

Garcia (2010), entre as técnicas de análise financeira, o melhor instrumento financeiro de controle é o fluxo de caixa diário. Ele demonstra as entradas e saídas dos recursos financeiros da empresa, possibilitando a análise para decisões sobre a aplicação das sobras ou a captação de recursos para cobrir suas obrigações.

Toda empresa obrigatoriamente deve elaborar o seu fluxo de caixa diário. Isso porque, empresas criadas para explorar uma atividade econômica ou social surgem a partir de reunião de recursos disponibilizados por outras pessoas, geralmente pessoas físicas. Sendo assim, nada mais justo que a prestação de contas da empresa para seus sócios ou acionistas que a criaram (GARCIA, 2010).

Além do resultado econômico (lucro ou prejuízo), a empresa deve apresentar, aos seus proprietários, o resultado financeiro (positivo ou negativo) obtido com suas operações

empresariais.

### **3. METODOLOGIA DA PESQUISA**

Segundo Raupp e Beuren (2002), a preocupação com o conhecimento da realidade é uma constante na vida dos homens. A pesquisa apresenta-se como forma de investigação que tem como finalidade buscar respostas às indagações da sociedade por meio de procedimento científicos. Supõem-se que a realidade não é o que mostra na aparência, não se revela na superfície e, além disso, esquemas explicativos não a esgotam. Desse modo, a pesquisa utiliza-se do método científico, para descobrir respostas mediante o emprego de procedimentos metodológicos.

O processo de elaboração da pesquisa começa com questionamentos sobre um determinado objeto, seguido da formulação de alguns pressupostos preliminares, a unificação dos fundamentos teóricos disponíveis, a metodologia aplicável, a operacionalização da pesquisa de campo, o que se consubstancia no projeto de pesquisa. Depois dessa etapa, inicia-se o trabalho de pesquisa momento em que se faz o recorte teórico-empírico, a coleta, o tratamento e a análise dos dados, para o confronto da pesquisa de campo com os fundamentos teóricos, a fim de evidenciar a contribuição do estudo (BEUREN, 2004).

De acordo com Raupp e Beuren (2002), apresentado o escopo do trabalho quanto à delimitação do tema, problema, objetivos e justificativa, busca-se proporcionar uma visão dos procedimentos metodológicos que podem ser utilizados na contabilidade, um dos campos das ciências sociais, no rol dos procedimentos metodológicos estão o delineamentos, que possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo. Não há um tipo de delineamento particular para o estudo de questões relacionadas à contabilidade. No entanto, encontra-se tipos de pesquisas que mais se ajustam à investigação de problemas desta área do conhecimento.

Agrupadas em três categorias: pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa (RAUPP; BEUREN, 2002).

A pesquisa, de acordo com Minayo (1994, p. 25), é um “labor artesanal, que não

prescinde da criatividade, se realiza fundamentalmente por uma linguagem fundada em conceitos, proposições, métodos e técnicas, linguagem esta que se constrói com um ritmo particular”. É um processo que se inicia com a identificação de um problema e termina com uma resposta, que pode ser aceita pela comunidade científica ou dar origem à novos estudos (MINAYO, 1994).

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo bibliográfico, feito através de livros, internet e periódicos. Nesta perspectiva, foram pesquisados vários autores e estudiosos do tema de controladoria. Assim foi feita uma filtragem das melhores ideias do tema de gestão em controladoria e exposto neste trabalho, que é o foco principal, no sentido de dar uma visão aprofundada da gestão e da controladoria.

Buscou-se mostrar inicialmente como é o procedimento da controladoria no desempenho de sua função, conforme preconizado na literatura, com vistas à auxiliar os gestores na busca da maximização dos resultados econômicos e no contexto mais abrangente onde a controladoria é o carro chefe na eficácia organizacional.

No intuito de buscar novas formas de aperfeiçoar a gestão e o desempenho empresarial, as verificações e constatações da aplicação do atual estado da arte da controladoria foram fundamentais. No estudo baseado e caracterizado por algumas das atuais ferramentas e práticas disponíveis no mercado, buscou-se explorar as supostamente utilizadas nas mais modernas e eficientes empresas atuantes em vários setores.

Tais procedimentos de controladoria objetivam estabelecer uma rota, no sentido de aprimorar as ações que levam à eficiência dos controles e informações gerenciais de suporte ao processo de gestão nas empresas.

## **4. FUNDAMENTOS PARA IMPLANTAÇÃO DE UMA CONTROLADORIA**

Os conceitos e a estrutura apresentados neste capítulo são os elementos básicos e suficientes para a implementação de uma controladoria eficaz (PADOVEZE, 2012). Mas pode-se apresentar o tema de implementação de uma controladoria partindo do pressuposto de que esse setor não esteja totalmente organizado na empresa, ao mesmo tempo que sugere-se uma metodologia mínima do processo de implementação.

### **4.1. DIAGNÓSTICO SOBRE A EMPRESA**

A primeira etapa consiste em uma análise de toda a empresa, tendo como referência sua organização e os sistemas de informação existentes, para que o *controller* possa fazer um diagnóstico das necessidades de informação para os modelos decisórios, de forma que estruture seus sistemas de informações de apoio à gestão. Os elementos mínimos que seguem devem ser analisados, identificados e classificados.

#### **4.1.1 Estrutura organizacional**

Analisar e entender a estrutura hierárquica da empresa, classificando basicamente as áreas de produção, administração e comercialização. É importante verificar uma eventual necessidade de alteração de sua representatividade nos sistemas de acumulação de informações contábeis e gerenciais.

#### **4.1.2 Unidade de negócios e/ou processos operacionais**

A etapa seguinte consiste em identificar as unidades de negócios existentes já definidas e classificar os principais processos operacionais de cada unidade de negócio. Esta etapa é importante, pois consiste em entender as operações da empresa e os macroprocessos geradores de resultados, que vão fundamentar a contabilidade e as unidades de negócios.

Dependendo da organização, ela está dividida em unidades de negócios, dentro das quais estão os processos operacionais, que, por sua vez, podem ser caracterizados como subunidades de negócios e, conseqüentemente, ter responsáveis e necessidades de apuração de resultados. Outras empresas são organizadas em plantas, assim, consolidando o resultado de todas essas plantas, tem-se o conceito de unidades de negócios.

### 4.1.3 Produtos e serviços e linhas de produtos

Identificar os produtos e serviços provavelmente exige classifica-los em linhas de produtos. Este aspecto é importante, pois, apesar de parecer óbvio, não é fácil identificar e classificar produtos e serviços, objetivando sua codificação e inserção no sistema de informação contábil.

Por exemplo, em uma usina de açúcar e álcool, aparentemente tem-se apenas dois produtos: açúcar e álcool. Mas pode-se ter álcool de várias graduações, álcool vendido a granel ou em diversos tipos de embalagens. Pode-se ter o mesmo com o açúcar: a granel, granulado, bruto, refinado, em sacarias, para exportação, em pacotes. Além disso, a empresa pode ter outros produtos e serviços, como: venda de bagaço, aproveitamento de borras, venda de cana *in natura*, outros produtos agrícolas plantados para descanso da terra.

Desta maneira, o processo de identificação e classificação do produto é sumamente importante, pois, dentro do sistema de informação, será elemento fundamental para análise de rentabilidade por produto, dentro das unidades de negócios, (PADOVEZE, 2012).

## 4.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Conforme Oliveira Perez Junior e Silva (2011), uma das funções básicas da controladoria é comparar os resultados gerados pela atividade com os que haviam sido projetados. Para que isso possa ser adequadamente executado, é necessário o pleno conhecimento, por parte de toda a organização, dos objetivos estabelecidos e da forma com que se pretende alcança-los.

Compete à alta administração definir os objetivos da empresa, bem como as ações requeridas para atingir esses objetivos. Em outras palavras, cabe aos executivos de alto nível decidir o que fazer (traçar os objetivos) e dotar a organização das ferramentas necessárias para fazer (ações requeridas).

Essa atividade gerencial, quando aplicada de forma organizada, dentro de certa metodologia, recebe a denominação técnica de planejamento estratégico, o que requer, além de planos mais detalhados para o período de curto prazo, um trabalho constante de reformulação e aperfeiçoamento das projeções de médio e, principalmente, do longo prazo, de forma a reconhecer e incorporar as alterações originalmente não previstas nos ambientes empresarial, econômico, financeiro, mercadológico nos quais a empresa está inserida.

#### 4.2.1 Conceito de planejamento estratégico

De modo geral, de acordo com Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), encontra-se na literatura especializada que a estratégia empresarial tem como principais pilares:

- a) a determinação de metas, estratificando-as em - metas qualitativas, metas quantitativas e metas integradas; e
- b) o conjunto de decisões, objetivos e políticas a serem adotadas para que tais Metas sejam atingidas.

A estratégia, no ambiente corporativo, é a determinação de metas básicas a longo prazo e dos objetivos de uma empresa, bem como a adoção das linhas de ação e aplicação dos recursos necessários para alcançar essas metas (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

As estratégias corporativas, segundo Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), podem ser determinadas por empresas, por linhas de negócios e/ou produtos ou por macro decisões, tais como: conquista de mercado e *market share*, projeção e desempenho nas perspectivas mercadológica, tecnológica, institucional, administrativa, estrutural, de recursos humanos, financeira, de aquisição de empresas, de parcerias estratégicas em forma de *joint ventures*, de aquisição ou participações em outras empresas etc.

Dessa maneira, pode-se conceituar planejamento estratégico como o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenado de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

Para Mosimann e Fisch (apud OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011, p. 30):

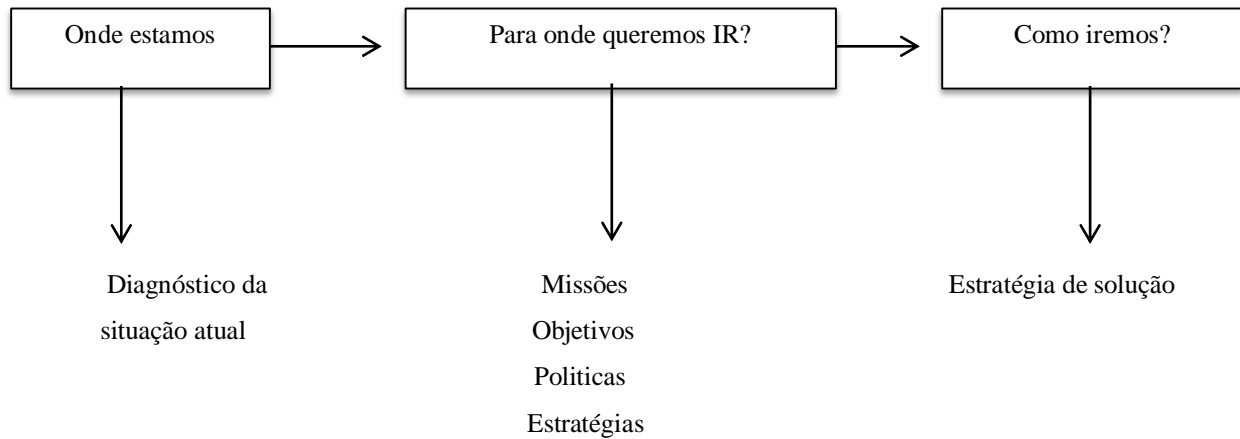
Pode-se conceituar, então, planejamento estratégico como aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.

Thompson Jr. e Stricklan (apud OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011, p.30) entendem que:

O desenvolvimento de missão e visão estratégicas, estabelecimento de objetivos e a decisão sobre uma estratégia são tarefas básicas de estabelecimento de rumo. Elas indicam o rumo da organização, seus objetivos de desempenho de curto e de longo prazo, bem como as mudanças competitivas e programadas. Juntas, elas constituem o planejamento estratégico.



Na Figura 5 apresentam-se as etapas do planejamento estratégico de uma organização.



**Figura 5 Planejamento estratégico**

Fonte: Oliveira, Perez Junior e Silva (2011).

#### 4.2.2 Metodologia de Elaboração

Na estrutura dos planos estratégicos, segundo Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), os seguintes quesitos devem ser levados em consideração: a) quais são as áreas e funções envolvidas; b) quais são as hierarquias envolvidas; c) quais são os responsáveis pela operacionalização; d) quais e quantos são os dados internos a serem considerados; e) quais e quantos são os dados externos a serem considerados.

A sequência básica para a elaboração de um plano estratégico compreende (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011): a) a determinação da missão da empresa; b) a análise ambiental (que inclui: a identificação dos fatores-chaves de sucesso; e a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas); c) o estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos; d) a determinação de estratégias; e) a avaliação dessas estratégias.

#### 4.2.3 Determinação da Missão da Empresa

Determinar a missão de uma entidade é a primeira e talvez mais crítica etapa da elaboração do planejamento estratégico, uma vez que ela atua como referência na orientação de todo processo de planejamento empresarial e decisório em seu sentido mais amplo. A missão escrita deve proporcionar uma visão explícita da natureza do negócio da empresa e de seu âmbito e forma de atuação (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011),

Quando se define a missão da empresa pode-se optar, à luz das diretrizes empresariais, por um âmbito de maior ou menor abrangência. Quanto mais abrangente for o âmbito de atuação, maiores serão as ameaças e também as oportunidades ambientais.

A missão deve refletir uma preocupação fundamental com as necessidades do mercado, permitir à empresa adaptar-se rapidamente a suas exigências e oferecer produtos a preços competitivos e com rentabilidade adequada. Com essa abordagem a empresa atua em harmonia com o ambiente onde está inserida, reconciliando, por meio de uma seleção adequada dos produtos e serviços a serem vendidos, a necessidades de mercado com sua capacidade tecnológica, financeira e de mão de obra.

De acordo com Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), os seguintes aspectos devem ser considerados e avaliados na definição de missão de empresa:

- a) a relação pretendida entre mercado e produto, que inclui:
  - a definição do bem ou serviço a ser produzido ou comercializado;
  - a proporção entre sua atuação e sua presença no mercado interno e no mercado externo;
- b) natureza das operações e sua forma de comercialização e distribuição:
  - agricultura, pecuária, beneficiamento, industrialização, comercialização;
  - vendas a indústrias, consumidor final, atacado, varejo;
- c) os benefícios esperados pelo mercado e pelos clientes da empresa e benefícios reais (vantagens diferenciais) oferecidos pela entidade;
- d) a capacidade e a competência técnica, operacional e administrativa que a empresa possui, a disponibilidade de recursos para o reforço dessa capacidade e a segurança quanto ao suprimento de bens, serviços, mão de obra e tecnologias necessários;
- e) as limitações ambientais internas e externas;
- f) a imagem da empresa diante de seus fornecedores e clientes, funcionários e comunidade;
- g) a estrutura física e organizacional da entidade, bem como seus pontos fortes e fracos;
- h) as políticas empresariais existentes, as crenças e valores dos dirigentes e funcionários, o histórico da empresa, sua cultura e filosofia de atuação. (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

### 4.3 EVENTOS ECONÔMICOS DAS EMPRESAS

O passo seguinte é identificar e caracterizar os principais eventos econômicos da empresa. Cada uma delas tem um modo de caracterizar seus eventos econômicos, que são adequados às necessidades de informações dos gestores. Essa necessidade impõe-se para que lançamentos contábeis das transações e eventos aconteçam conforme as diversas necessidades gerenciais (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

Para determinada empresa, por exemplo, o evento venda tem uma série de características que devem ser realçadas nos sistemas de informações. Uma venda para uma concessionária de veículos exige, provavelmente, uma caracterização muito ampla no lançamento, enquanto a venda de produtos em massa, como alimentação rápida, não necessita de muitos elementos caracterizadores.

#### 4.3.1 Tecnologia e sistemas de informações

Avaliar a tecnologia de informação empregada e os sistemas de informações e comunicação existentes. Isto inclui a compreensão da qualidade de integração dos processos dentro da arquitetura do sistema de informação geral da empresa. A tecnologia de informação é um elemento condutor de estratégias de controladoria, uma vez que por intermédio dela poderão ser identificados os métodos, relatórios e práticas gerenciais existentes (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

De acordo com Beuren (2000, p. 28), os gestores necessitam de informações que estejam em consonância com seus modelos decisórios. Assim, o modelo de informações deve ser estruturado com base na análise dos modelos de decisão e mensuração empregados.

A definição e tradução da estratégia, de forma compreensível e factível aos membros da organização, passa pela necessidade de disponibilizar informações adequadas aos responsáveis pela elaboração da estratégia empresarial. A adaptação da empresa aos novos paradigmas de um mercado globalizante, exigindo capacidade de inovação, flexibilidade, rapidez, qualidade, produtividade, dentre outros requisitos, torna cada vez mais estratégico o papel que a informação exerce.

A informação é fundamental no apoio a estratégias, e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive, provocar mudanças organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão. Esse recurso vital da

organização, quando devidamente estruturado, integra as funções das várias unidades da empresa, por meio dos diversos sistemas organizacionais (BEUREN, 2000).

A tecnologia da informação consubstancia-se na segunda configuração apresentada, ou seja, nos procedimentos codificados. Não obstante, muitas empresas ainda não utilizam a informação e a tecnologia da informação na elaboração de suas estratégias. Outras não a consideram vitais no processo de definição de uma estratégia competitiva. E contudo, grandes organizações, que alcançaram e continuam sustentando sua posição como empresas de classe mundial, já elevaram a informação e a tecnologia da informação ao patamar dos demais recursos, que constituem o conjunto de variáveis a serem analisadas no processo de elaboração da estratégia empresarial (BEUREN, 2000).

#### **4.3.2 Áreas a Serem Atendidas**

O sistema de informação de controladoria deverá ser estruturado, conforme Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), para atender, basicamente:

- a) a empresa - informações para o gerenciamento global e consolidado da organização;
- b) as divisões ou unidades de negócios - informações para o gerenciamento do resultado setorial e avaliação de desempenho dos gestores divisionais;
- c) os departamentos - informações para o gerenciamento de cada responsável por custos e/ou receitas controláveis, bem como para conduzir o processo orçamentário;
- d) os produtos e serviços - informações para o custeio, gestão de preços e análise de rentabilidade dos produtos de linhas de produtos e serviços;
- e) as atividades - informações para o gerenciamento das atividades principais das divisões ou unidades de negócios, seja em termos de custos, seja em termos de resultados;
- f) as transações - informações para o processo de execução das transações e auxílio aos gestores operacionais responsáveis pelos principais eventos econômicos da empresa.

#### 4.4 A CONTROLADORIA NA EXECUÇÃO

A controladoria tem basicamente a finalidade de gerenciar os modelos de decisões no âmbito econômico e financeiro nas fases de planejamento, execução e controle. Assim a controladoria supervisiona o ciclo operacional da empresa, que é o momento em que ocorre o processo de elaboração dos produtos e serviços, onde a controladoria elabora os sistemas de informações que são passados aos gestores a tomarem as decisões, no processo de execução.

Segundo Padoveze (2012, p. 289), a atuação da controladoria na fase de execução consiste, basicamente, em providenciar modelos de decisão para eventos econômicos, para subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão das transações que estão sendo efetivadas. Os gestores de cada área de responsabilidade tomam diariamente decisões sobre as atividades que estão sob sua área de atuação. O lucro empresarial acontece em cada uma das milhares de transações previstas no processo de planejamento operacional. Portanto, para a execução das atividades – estas traduzidas em eventos econômicos, os quais, por sua vez, são efetivados em termos de transações – os gestores necessitam de modelos de decisão coerentes e em linha com a visão da empresa para obtenção de lucro e eficácia empresarial.

As atividades caracterizam-se pelo fluxo operacional, econômico, financeiro e patrimonial. De acordo com Padoveze (2012), a gestão do fluxo operacional é o ponto-chave para a obtenção de lucros. O fluxo operacional caracteriza-se pela operação técnica de cada especialidade, em termos de produção física, controle e utilização dos recursos, transferências e entrega dos produtos e serviços produzidos pela atividade, controle de qualidade, prazos de entrega. O fluxo econômico evidencia a consequência econômica do processo produtivo, ou seja, mensuração econômica dos recursos e dos produtos e serviços. O fluxo financeiro corresponde à efetiva realização monetária do fluxo econômico. O fluxo patrimonial, ou resultado patrimonial, compreende a retenção final do fluxo completo das atividades, em termos de unidades monetárias ou bens e direitos em estoque.

Padoveze (2012) caracteriza a gestão operacional pela gestão do ciclo de comprar, produzir e vender ou revender produtos e serviços. Caracteriza-se pela gestão do conjunto de atividades do sistema empresa, necessárias para gerar produtos e serviços e entregá-los a sua comunidade de clientes. Significa, então, a gestão da utilização dos recursos necessários para o processo de transformação, a gestão do processo de transformação dos produtos e serviços e, finalmente, a gestão do processo de entrega dos produtos e serviços aos clientes.

A este conjunto de gestão denomina-se gestão operacional, que, em outras palavras, corresponde à gestão dos componentes de capital de giro da empresa, em conjunto com a gestão

dos recursos imobilizados (PADOVEZE, 2012).

#### **4.4.1 Responsabilidade pela Gestão Operacional**

A responsabilidade pela gestão de uma organização fica separado por departamentos, ficando os gestores responsáveis pelo seu setor, como econômico, financeiro e patrimonial cuidando para que o fluxo operacional da empresa seja o melhor possível para manter a saúde financeira da organização. A controladoria tem papel fundamental ao fornecer apoio às decisões fornecendo sistema de informação atualizado, monitorando os departamentos, auxiliando nas atividades diárias e garantindo que a empresa cumpra seus objetivos.

Conforme Padoveze, (2012), a responsabilidade pela gestão operacional de cada atividade é de cada um dos gestores responsáveis por estas atividades. Os fluxos econômico, financeiro e patrimonial decorrem do fluxo operacional. Portanto, cada gestor operacional é responsável pelos aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais de suas atividades. Consequentemente, cada gestor é responsável pelo lucro gerado por sua atividade.

A responsabilidade da controladoria na gestão operacional está em apoiar os gestores na busca da eficácia de suas atividades, por meio do suporte do seu sistema de informação com modelos de decisão adequados a cada atividade, e os seus eventos econômicos em todos os seus aspectos. Cabe também à controladoria monitorar o desempenho de cada atividade, uma vez que ela tem a responsabilidade de coordenar o fluxo e os resultados de todas as atividades, em função dos objetivos planejados da empresa como um todo (PADOVEZE, 2012).

#### **4.4.2 Ciclo Operacional, Ciclo Econômico e Ciclo Financeiro**

Os ciclos, segundo Padoveze, (2012), é onde ocorre todo o processo da empresa, no caso de uma indústria desde a compra de matéria prima até sua fabricação, vendas e recebimento dos seus produtos vendidos, isto é, o ciclo operacional, econômico e financeiro. A gestão trabalha em cima destes três ciclos, que compreende a vida da empresa, e quanto menor for um ciclo para a empresa mais lucro e menos despesa com os produtos, estoques etc. Pode-se compreender que quanto menor for o número de dias para ocorrer o giro da mercadoria, menor o estoque e melhor será para a organização.

De acordo com Padoveze, (2012), é extremamente importante a compreensão do ciclo completo de cada atividade. Ele pode ser expresso em três conceitos de ciclos:

- a) Operacional - corresponde a todas as ações necessárias e exercidas para o

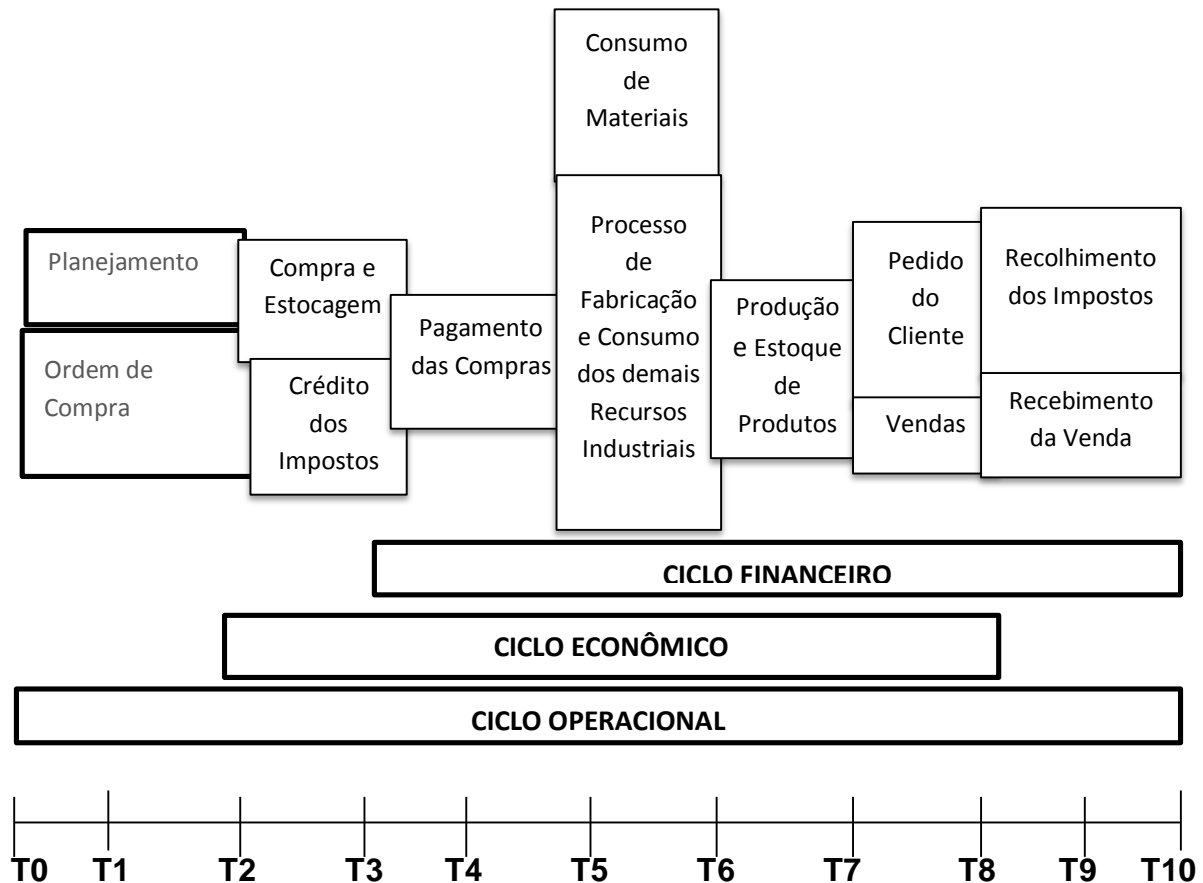
desempenho de cada atividade. É o processo de gestão de cada atividade, que inclui planejamento, execução e controle;

- b) Econômico - evidencia os eventos econômicos no momento em que o resultado do desempenho das atividades;
- c) Financeiro - corresponde ao processo de efetivação financeira de cada evento econômico em termos de fluxo de caixa.

Os ciclos representados pelos momentos de realização dos eventos principais, em termos de transcurso de tempo. O mais comum é a identificação da duração dos ciclos em quantidade de dias. Obviamente, algumas atividades e tarefas são desempenhadas em horas ou minutos. Porém, é tradicional evidenciar os ciclos em termos de transcurso de dias; quanto maior eles forem, ou seja, quanto maior a quantidade de dias para a executar um ciclo operacional completo, maior a necessidade de recursos para a manutenção das atividades. Desta maneira, é fundamental na gestão operacional a gestão de tempo.

É preciso constantemente abreviar o tempo de execução das tarefas e atividades, como sua efetivação econômica, consumindo menor quantidade de recursos econômicos e, conseqüentemente, tendo menor necessidade de capital e dos custos financeiros envolvidos para obtenção desse capital.

Em seus aspectos principais, pode-se evidenciar os três ciclos graficamente conforme Figura 6, considerando uma empresa industrial.



**Figura 6 – Ciclo operacional, econômico e financeiro**

Fonte: Padoveze (2012).

Compreende todas as ações necessárias para a gestão da atividade. Compreende desde o momento do planejamento da produção, recebimento da ordem de compra, até a gestão dos pedidos de venda, entrega do produto ou serviço e recebimento da venda. Envolve desde o momento T0 até o momento T9 (PADOVEZE, 2012).

#### 4.4.2.1 Ciclo Operacional

Padoveze, (2012) afirma que, via de regra, a mensuração do ciclo operacional, para fins de sua gestão, é baseada no transcorrer do tempo. Assim, o acompanhamento dos dias transcorridos entre todos os momentos do ciclo operacional é uma gestão fundamental para a otimização do próprio ciclo.



O fundamento da gestão do tempo do ciclo operacional está em que, gastando-se menor tempo possível, a empresa poderá acionar novamente o desempenho de suas atividades mais rapidamente, conseguindo, com isso, um giro maior dos recursos à disposição das atividades. O maior giro, ou maior rotação, é evidência de maior produtividade na utilização dos recursos e, conseqüentemente, menores custos e maiores ganhos.

Dentro do processo normal de desempenho das operações, que é de forma contínua e ininterrupta, o ciclo operacional não fica claramente visível. Porém, a cada término de um ciclo operacional, a empresa está acionando um novo ciclo, e assim sucessivamente. Portanto quanto menos tempo for despendido em cada uma das tarefas de cada atividade, mais vezes o ciclo será acionado, e haverá aumento da produtividade e resultados econômicos.

#### 4.4.2.2 Ciclo Econômico

Como demonstra Padoveze (2012), o ciclo econômico é onde ocorre toda a movimentação, como compra venda e gastos relativos a movimentação da empresa de ordem de fabricação até despesa com pessoal. Quanto menor for o gasto econômico e menor o tempo para executá-lo, mais lucro terá a empresa.

Para Padoveze (2012), o ciclo econômico caracteriza-se pelo processo de consumo de recursos, produção e entrega do produto ou serviço. Em cada um dos momentos do ciclo econômico há possibilidade e necessidade de mensuração dos eventos. Assim, compreende desde o momento T2 até o momento T8.

#### 4.4.2.3 Ciclo Financeiro

De acordo com os comentários de Padoveze, o ciclo financeiro se inicia quando ocorre o fluxo de caixa, as vendas dos produtos até o seu recebimento.

Como destaca Padoveze (2012), em geral, o ciclo financeiro é diferente do ciclo econômico, pois os momentos de ocorrência dos valores dos eventos econômicos são normalmente prolongados por prazos de pagamento e recebimento. Os prazos de pagamentos e recebimentos, além das condições normais de créditos oferecidas pelas empresas, são utilizados pela necessidade física de operacionalizar a efetivação financeira das transações. O ciclo financeiro corresponde ao intervalo entre os momentos T3 e T10.

Apesar de o evento crédito dos impostos sobre as compras ser um componente do ciclo financeiro, o seu pagamento é efetivado ao fornecedor e este recolhe os impostos aos órgãos

governamentais. Os impostos creditados são, então, contabilizados e serão deduzidos dos impostos gerados sobre a venda e recolhidos nos prazos determinados pelo governo, que não tem correlação com o prazo dado pela empresa a seus clientes.

#### 4.5 ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL TRADICIONAL

De acordo com Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), feitos o diagnóstico da empresa, sua estrutura organizacional, unidades de negócios, produtos e serviços, e tendo em mente as diversas áreas que o sistema de informação de controladoria deve atender, o próximo passo é estruturar o sistema contábil tradicional, matriz de todos os demais Sistemas de Informação de Controladoria.

##### 4.5.1 Estruturação do Sistema Contábil Gerencial

A adequada estruturação do sistema contábil tradicional permitirá facilidades e leveza dos sistemas gerenciais. Assim, a próxima etapa é estruturar os demais subsistemas contábeis gerenciais, que são: a) Sistema de custos; b) Contabilidade por responsabilidade e unidades de negócios; c) Orçamentos e Projeções; d) Informações para a Estratégia; e) Gestão Tributária.

É necessário que o sistema faça uma análise periódica. Uma outra característica é que as contas contábeis devem ser totalmente integradas e acopladas ao sistema orçamentário.

##### 4.5.2 Relatórios básicos

O foco em gestão econômica naturalmente implica a avaliação da empresa e que suas partes estejam fundamentadas nos principais relatórios contábeis, que são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado, o Fluxo de Caixa e Origem e Aplicações de Recursos. Assim, toda a estruturação do sistema deve ser canalizada para que esses relatórios apresentem o resultado geral e consolidado da empresa (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

Em pesquisa realizada por Oyadomari et al, (2012) sobre a inter-relação entre o desempenho da controladoria face ao desempenho gerencial e organizacional, consultando profissionais que atuam em controladoria em várias empresas, os resultados sugerem que uma área de controladoria que busca conhecimento nas fontes internas e externas, consegue gerar informações com boa qualidade e no tempo adequado, a um custo compatível, mas com uma

postura de melhoria continuada.

Estes gestores, por sua vez, suportados por uma controladoria eficaz e eficiente, planejam, controlam e tomam decisões mais assertivas, contribuindo para que a organização atinja satisfatoriamente o principal objetivo da organização (OYADOMARI et al., 2012).

#### **4.5.3 Plano de contas fiscal e gerencial**

Para que os relatórios básicos tenham sua aplicação estendida aos demais subsistemas de controladoria, é mister que o plano de contas, além de atender as necessidades fiscais e legais, atenda, em primeira mão, as necessidades gerenciais. Em outras palavras, a estruturação deste plano deve privilegiar a parte gerencial, acoplando as necessidades empresa (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

A construção de bancos de dados de informações, por meio do plano de contas, se dá pela estruturação da conta contábil, que deve ser integrada à organização, às atividades e aos produtos da empresa. Desta maneira, a estrutura da conta deve privilegiar a parte gerencial, acoplando a parte legal, uma vez que os lançamentos deverão conter todas as informações para os modelos decisórios dos gestores dos diversos eventos econômicos da empresa.

O fundamento de atender a condição de estrutura fiscal e gerencial ao mesmo tempo centra-se na necessidade de que a estrutura básica de informações contábeis seja flexível, íntegra e precisa, providenciando, além da agilidade, a não-redundância de dados (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2011).

## 5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo apresentam-se as conclusões da pesquisa bibliográfica realizada e recomendações para futuros estudos sobre o tema investigado.

### 5.1 CONCLUSÕES

Neste trabalho foi explorado o conceito de controladoria na gestão de empresas e sua relevância na gestão de procedimentos gerenciais. O trabalho investigou como a literatura propõe a atuação da controladoria nas organizações de modo a cumprir sua missão. Para a realização desta pesquisa bibliográfica, inicialmente fez-se uma abordagem do conceito de controladoria e contemplaram-se vários enfoques da controladoria, conforme a concepção de diferentes autores identificadas na revisão da literatura.

Assim, discorreu-se sobre o conceito de controladoria, o modelo de gestão, as funções e atividades da controladoria nas organizações, bem como a real missão da controladoria, suas ferramentas e meios para gerar relatórios gerenciais. A controladoria surge como um elemento de desenvolvimento e crescimento da gestão organizacional. Neste sentido, é preciso integrar desde as crenças e valores defendidos pela organização até as ideias dos seus gestores.

Evidenciou-se também que a controladoria conta com outras ciências para o alcance de suas metas. O órgão controladoria deve gerenciar as ações da empresa para que não sejam desviadas do objetivo principal, que é unir esforços para fornecer todas as informações necessárias para a tomada de decisão e assim auxiliar os gestores a tomarem decisões mais corretas, obtendo melhor resultado para a organização.

Conclui-se, dessa forma, que a implementação da área de controladoria pelas empresas e o desenvolvimento de sua atuação de forma constante é fundamental para a organização. No entanto, para implantar uma controladoria de forma eficaz incorre-se um custo elevado. É exigida a reestruturação da organização, além de mobilizar e treinar toda a equipe com vistas direcioná-la os objetivos e metas de cada departamento e da empresa como um todo.

Normalmente quem tem uma controladoria implantada de forma completa no sentido de sua concepção conceitual, com as respectivas funções e atividades são as grandes empresas, pelo fato de apresentarem uma situação financeira mais favorável. No entanto, as médias e pequenas empresas devem estimular os gestores a implantar pelo menos em parte a controladoria, a fim de tornar a organização mais competitiva e dinâmica, favorecendo assim uma melhor geração de lucros à empresa.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

Dadas as limitações desta pesquisa, recomenda-se para futuras pesquisa sobre o tema investigar os preceitos teóricos em empresas de diferentes portes, a fim de cotejar o que é proposto na literatura com a realidade empresarial.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de. Sistema de informações de gestão econômica. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon**. São Paulo: Atlas, 1999.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO (CRCSP). **Controle interno nas empresas**. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GARCIA, Sanches Alexandre. **Introdução a controladoria: instrumentos básicos de controle das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

GITMAN, Lawrence de.; MADURA, Jeff. **Administração financeira: uma abordagem gerencial**. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2006.

LUNKES, João Rogério; Schnorrenberger, Darci; SOUZA, Cláudio Márcio de; ROSA, Fabrícia Silva da. Análise da legitimidade socio-política e cognitiva da controladoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, v. 23, n. 59, p. 89-101, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MASAYUKI, Nakagawa. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implantação**. São Paulo: Atlas, 1993.

MINAYO, Maria Cecília de S. Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social. In: MINAYO, Maria Cecília de S. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 18. ed. Petrópolis: Vozes, 1994. p. 9-29.

MORANTE, Antonio S.; FAUZI, Jorge. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de**

**empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, Auster A.; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OYADOMARI, Tiomatsu.; AGUIAR, Braga.; TSANG, Yen.; CARDOSO, Lopes. Associações entre informações, desempenho da controladoria, desempenho gerencial e organizacional: um estudo exploratório. In: CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. Anais... São Paulo: ANPCONT, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria avançada**. São Paulo: Thomson, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria: estratégica e operacional**. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2012.

PELEIAS, Ricardo Ivan. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PESTANA, Armando Oliveira; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria pratica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa. Aplicável às Ciências. Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Vatan Roberto. **Controladoria: uma introdução ao Sistema de Gestão Econômica Gecon**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHMIDT, Paulo.; SANTOS, Luiz, José. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.